

Emil HOROMNEA
Dorina BUDUGAN, Iuliana GEORGESCU,
Costel ISTRATE, Leontina PĂVĂLOAIA,
Alina RUSU



INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE CONCEPTE ȘI APLICAȚII

2015

TIPO MOLDOVA

INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE CONCEPTE ȘI APLICAȚII

EMIL HOROMNEA
Coordonator

Referent științific: Prof. univ. dr. Liliana FELEAGĂ

Academia de Științe Economice, București

Prof. univ. dr. Ion IONAȘCU

Academia de Științe Economice, București

Contribuția autorilor:

Prof. univ. dr. Emil HOROMNEA: capitolele 1, 2, 3, 4, 6, 10

Prof. univ. dr. Dorina BUDUGAN: capitolele 5, 7, 8, 9

Prof. univ. dr. Iuliana GEORGESCU: capitolele 5, 7, 8, 9

Conf. univ. dr. Costel ISTRATE: capitolele 1, 2, 4, 6

Conf. univ. dr. Leontina PĂVĂLOAIA: capitolele 5, 7, 8, 9

Dr. Alina RUSU: capitolele 1, 2, 6

Redactor: *Aurel Ștefanachi*

Coperta: *Andrei Ștefanachi*

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Introducere în contabilitate : concepte și aplicații / Horomnea

Emil, Budugan Dorina, Georgescu Iuliana ... - Iași : Tipo Moldova,
2015

ISBN 978-973-168-902-9

I. Horomnea, Emil

II. Budugan, Dorina

III. Georgescu, Iuliana

657

© Tipo Moldova

Editura TipoMoldova este recunoscută academic de Consiliul Național al Cercetării Științifice pentru domeniile filologie (PN-II-ACRED-ED-2012-0285), istorie și studii culturale (PN-II-ACRED-ED-2012-0355).

Iași, 2015

Editura **Tipo Moldova**,

E-mail: office@tipomoldova.ro

www.tipomoldova.ro

Emil HOROMNEA

**Dorina BUDUGAN, Iuliana GEORGESCU,
Costel ISTRATE, Leontina PĂVĂLOAIA,
Alina RUSU**

726967

INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE CONCEPTE ȘI APLICAȚII

Ediția a IV-a, revăzută și completată

Emil MORGHINEA

Profesor, Universitatea de Stat "I. V. Cantacuzino" Iași

Facultatea de Științe Economice și Administrative

Universitatea de Stat "I. V. Cantacuzino" Iași

Strada 11 Decembrie 1918, 700005 Iași

Adresă de corespondență: Universitatea de Stat "I. V. Cantacuzino" Iași

Strada 11 Decembrie 1918, 700005 Iași

Bariera Buzău, 700005 Iași

Telefon: 0232/210000

Telex: 210000

Telefax: 0232/210000

E-mail: morghinea@univ-iasi.ro

Internet: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

Web: www.univ-iasi.ro

*În semn de prețuire, la împlinirea unui secol de la naștere,
dedicăm această ediție ctitorului de școală contabilă
românească, profesorul universitar doctor docent în științe*

DUMITRU RUSU



Emil HOROMNEA

Profesor universitar emerit, doctor în economie, conducător de doctorat, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, implicat, o lungă perioadă, în conducerea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, a promovat afirmarea și dezvoltarea profesiei contabile, atât în țară, cât și în întâlnirile internaționale: Grecia, Germania, Spania, Franța, Luxemburg, Portugalia, Ucraina, Moldova,

Olanda, Italia și Danemarca. Participant la Congresele Federației Experților Europeni (FEE) desfășurate la Haga (2006), Copenhaga (2008) și Veneția (2010), vine în contact cu problemele apărute în cadrul profesiei contabile la nivel european. A fost președintele Congresului Internațional al Profesiei Contabile, desfășurat în România (2008), eveniment care a antrenat o largă participare internațională, respectiv 26 de țări, inclusiv liderii profesiei la nivel european și mondial. Emil Horomnea este autor, coautor și coordonator a 45 de tratate, cărți, manuale și a peste 200 de studii și articole de specialitate, publicate în țară și străinătate. Este membrul unor prestigioase asociații și organisme naționale și internaționale: Asociația Oamenilor de Știință din România, Asociația Internațională de Fiscalitate, Asociația Generală a Economistilor din România, Academia de Științe, Tehnici Financiare și Contabile din Paris, Institutul Profesioniștilor Asociați Ordinului Experților Contabili din Franța, Asociația Profesorilor de Contabilitate din Spania, expert contabil, evaluator ANEVAR și CECCAR. A efectuat schimburi de experiență și stagii de documentare în universități din Germania, Grecia, Spania și Franța. Domenii de interes: *Fundamentele științifice ale contabilității, Bazele contabilității, Doctrinile contabilității, Contabilitate aprofundată, Contabilitate comparată, Analiză financiară, Audit financiar, Normalizare, armonizare și convergență contabilă.*



Iuliana GEORGESCU

Profesor universitar, doctor în economie, conducător de doctorat, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, este unul din continuatorii de referință ai Școlii Economice de Contabilitate de la Iași și nu numai. O serioasă acumulare de cunoștințe din perioada studenției a permis obținerea unor rezultate de excepție la absolvirea studiilor universitare. A parcurs

cu succes toate gradele funcției didactice, înscriindu-se constant în criteriile performanței. Desfășoară o impresionantă activitate didactică și de cercetare, focalizată pe discipline reprezentative: *Bazele contabilității, Contabilitate financiară, Contabilitate managerială, Contabilitatea instituțiilor publice, Contabilitatea operațiunilor speciale* etc. Participarea, cu peste 80 de comunicări, la numeroase manifestări științifice naționale și internaționale (Cehia, Tunisia, Maroc, Turcia) este completată cu publicarea a 120 de articole și studii de specialitate. A urmat stagii de formare și perfecționare în Spania și Franța, cursuri de vară în Austria, inclusiv Cursul de Management Educațional din Slovenia (Bled, martie 2008). Din anul 2005, este membru al Asociației Francofone de Contabilitate (AFC) și totodată expert contabil, evaluator și lector formator CECCAR.



Dorina BUDUGAN

Profesor universitar, doctor în economie, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, cadru didactic cu o vastă experiență în domeniul disciplinelor care dimensionează profesia contabilă: *Contabilitate și control de gestiune, Bazele contabilității, Contabilitate de gestiune aprofundată, Calculația costurilor și Contabilitate managerială*. Cele

patru decenii de activitate laborioasă în spațiul teoriei și aplicațiilor au permis acumularea unui portofoliu științific concretizat în peste 130 de comunicări susținute la sesiuni și simpozioane științifice, inclusiv conferințe naționale. Autoare a peste 30 de manuale de specialitate și mai multe proiecte de cercetare-dezvoltare, Dorina Budugan reprezintă o valoare importantă în spațiul literaturii contabile, întregită și prin cele peste 90 de articole de specialitate publicate în reviste și volume reprezentative.



Costel ISTRATE

Conferențiar universitar, doctor în economie, la Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, în cadrul Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, dispune de o vocație pedagogică de excepție. Autor și coautor a unor manuale de specialitate cu o mare aderență la practica profesiei, dintre care menționăm: *„Introducere în contabilitate”, „Contabilitate și fiscalitate”, „Consolidarea situațiilor financiare”, „Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!”*, precum și a

numeroase articole și studii de specialitate publicate în reviste și volume reprezentative pentru profesia contabilă. Participant la manifestări interne și internaționale privind promovarea și dezvoltarea profesiei contabile, lector și formator autorizat în cadrul CECCAR. Desfășoară o prodigioasă activitate de cercetare științifică, având ca domenii predilecte: *Teorii și concepte fundamentale în contabilitate; Impactul fiscalității asupra comportamentelor profesioniștilor contabili și a contabilității; Impactul IFRS asupra contabilității și raportărilor financiare; Traducerea și adaptarea în limba română a normelor contabile străine recunoscute de normalizatorii români*. A efectuat mai multe stagii de documentare și schimburi de experiență în țară și străinătate.



Leontina PĂVĂLOAIA

Conferențiar universitar, doctor în economie, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, are ca domenii de interes *Bazele contabilității, Contabilitatea de gestiune, Calculația costurilor, Contabilitatea mediului, Concepte și teorii de evaluare în afaceri, Contabilitatea exportului și importului de mărfuri* și are publicate lucrări în aceste disciplinele menționate. A efectuat stagii de documentare în Franța și Anglia. A finalizat studii

post-doctorale în economie, sub egida Academiei Române.



Alina RUSU

Doctor în economie, cadru didactic asociat la Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, desfășoară activități la *Bazele contabilității, Contabilitate financiară, Normalizarea contabilității întreprinderii, IAS/IFRS în contabilitatea curentă*. Are publicate numeroase lucrări și studii de specialitate, în reviste și volume reprezentative.

CUPRINS

În loc de prefață	15
CAPITOLUL 1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII.....	19
1.1. Obiectul contabilității. Delimitări conceptuale.....	21
1.2. Concepții cu privire la obiectul contabilității	26
1.2.1 Concepția juridică.....	27
1.2.2. Concepția economică.....	28
1.2.3. Concepția financiară	30
1.3. Conceptele de activ și pasiv în obiectul contabilității	31
1.3.1. Dubla reprezentare în contabilitate.....	31
1.3.2. Conceptul de activ	34
1.3.3. Conceptul de pasiv (datorii și capitaluri proprii).....	35
1.4. Structuri ale averii entităților economico-sociale : activele și pasivele.....	37
1.4.1. Criterii de clasificare a activelor și a pasivelor.....	37
1.4.2. Active imobilizate (imobilizări sau active necurente)	40
1.4.2.1. Imobilizări necorporale	40
1.4.2.2. Imobilizări corporale.....	44
1.4.2.3. Imobilizări financiare.....	48
1.4.3. Active circulante	49
1.4.3.1. Stocuri	50
1.4.3.2. Creanțe curente	57
1.4.3.3. Active de trezorerie.....	65
1.4.4. Datorii	68
1.4.4.1. Datorii financiare	69
1.4.4.2. Alte datorii (comerciale, salariale, fiscale, sociale ...)	69
1.4.4.3. Provizioane.....	75
1.4.5. Capitaluri proprii	77
1.4.5.1. Capital social și prime de capital	77
1.4.5.2. Rezerve (din profit).....	79
1.4.5.3. Rezerve (diferențe) din reevaluare	80
1.4.5.4. Rezerve de conversie	80

1.4.5.5. Rezultat reportat	81
1.4.6. Definiții și clasificări privind fluxurile de venituri și de cheltuieli	81
1.4.6.1. Cum se ajunge la venituri și la cheltuieli și ce legătură au acestea cu activele și cu pasivele?	81
1.4.6.2. Clasificarea contabilă a veniturilor și a cheltuielilor	83
1.4.6.3. Prezentarea veniturilor și a cheltuielilor	85
1.5. Entitățile economico-sociale, perimetru reprezentativ al contabilității	86
1.6. Constituirea și funcționarea entității economice	87
1.7. Exercițiul financiar și independența acestuia	88
1.8. Funcțiile contabilității	90
1.9. Sisteme de contabilitate	92
1.10. Utilizatorii informațiilor contabile	95
1.11. Normalizarea contabilității	99
1.11.1. Precizări terminologice privind principalele noțiuni	99
1.11.2. Dispozitivul de normalizare a contabilității la nivel național, european și internațional	101
1.12. Contabilitatea, știință. Motivația acestui statut	104
1.13. În loc de concluzii, câteva reflecții asupra obiectului contabilității	106

CAPITOLUL 2. METODA CONTABILITĂȚII.....111

Preliminarii	111
2.1. Conceptul de metodă în contabilitate	112
2.2. Procedeele metodei contabilității	114
2.2.1. Procedee specifice (proprii) metodei contabilității	114
2.2.2. Procedee comune disciplinelor economice	115
2.2.3. Procedee comune tuturor științelor	115
2.3. Principiile generale ale contabilității	116
2.3.1. Principiul dublei reprezentări	116
2.3.2. Principiul dublei înregistrări	117
2.3.3. Principiul înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice	119
2.4. Principii și convenții contabile	120

2.5. Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil (prima treaptă a metodei)	125
2.6. Sistemul de calcul contabil digrafic (treapta a doua a metodei contabilității)	133
2.6.1. Contul, procedeu al metodei contabilității. Definiție și structură	134
2.6.2. Funcțiile contului	138
2.6.3. Forme de conturi	139
2.6.4. Regulile de funcționare a conturilor	141
2.6.5. Corespondența conturilor	145
2.6.6. Analiza contabilă	146
2.6.7. Aplicație practică privind analiza contabilă	148
2.6.8. Formula contabilă și articolul contabil	154
2.6.9. Clasificarea articolelor contabile	157
2.6.10. Înregistrarea cronologică și înregistrarea sistematică	160
2.6.10.1. Înregistrarea cronologică	160
2.6.10.2. Înregistrarea sistematică	162
2.6.11. Relații bilanțiere și egalități contabile. Conversie reciprocă	162
2.6.12. Conturi sintetice și conturi analitice. Corelații valorice	165
2.7. Calcule periodice de sinteză (treapta a treia a metodei contabilității)	169
2.7.1. Calculația rezultatelor	169
2.7.2. Calculația costurilor	169
2.7.3. Balanțele de verificare	170
2.7.3.1. Definiție și funcții	170
2.7.3.2. Clasificarea balanțelor de verificare	170
2.7.3.3. Erori formale și erori esențiale. Posibilități de depistare ..	174
2.7.4. Bilanțul	176
2.7.5. Analiza comparativă	177
2.7.6. Calculul previzional	177

CAPITOLUL 3. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE 181 ✕

3.1. Conceptul, necesitatea și importanța evaluării	181
3.2. Noțiuni utilizate în evaluare	182
3.3. Momente și forme de evaluare ale elementelor prezentate în situațiile financiare	183

3.3.1. Evaluarea la intrarea în entitate	184
3.3.2. Evaluarea la inventar și la prezentarea elementelor în bilanț ...	185
3.3.3. Evaluarea la ieșirea din entitate sau la trecerea în consum.....	187
3.4. Reevaluarea în contabilitate	188

CAPITOLUL 4. CLASIFICAREA CONTURILOR.....191

Preliminarii	191
4.1. Premisele teoretice fundamentale sau problemele „cheie” ale clasificării	192
4.2. Un punct de vedere. Modelul general al clasificării actualului sistem de conturi	195

CAPITOLUL 5. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR.....203

5.1. Contabilitatea operațiunilor privind achizițiile de stocuri, lucrări și servicii.....	205
5.2. Contabilitatea operațiunilor privind consumurile de stocuri ..	216
5.3. Contabilitatea operațiunilor privind obținerea producției.....	225
5.4. Contabilitatea operațiunilor privind vânzările	233
5.5. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările și protecția socială	243
5.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului	250
5.7. Contabilitatea operațiunilor privind trezoreria	257
5.8. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind imobilizările	263
5.8.1. Contabilitatea operațiunilor privind intrările și ieșirile de active imobilizate	264
5.8.2. Contabilitatea operațiunilor privind deprecierea activelor imobilizate	277
5.9. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile.....	285
5.9.1. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile proprii	285

5.9.2. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile împrumutate	297
5.10. Analiza și funcționarea conturilor speciale.....	300
5.11. Analiza și funcționarea conturilor de gestiune	305
5.12. Aplicație privind contabilitatea cheltuielilor și a veniturilor.....	306

CAPITOLUL 6. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII, PREMISĂ A IMAGINII FIDELE 317

Preliminarii	317
6.1. Documentele economice. Definiție, conținut, structură și funcții	318
6.1.1. Conținutul documentelor justificative	318
6.1.2. Funcțiile documentelor justificative	319
6.2. Clasificarea documentelor economice	319
6.3. Tipizarea și verificarea documentelor.....	321
6.3.1. Verificarea formei.....	323
6.3.2. Verificarea fondului.....	323
6.3.4. Procedee de corectare (rectificare) a erorilor din documente.....	324
6.4. Circuitul documentelor economice	324
6.5. Reconstituirea documentelor	325
6.6. Arhivarea și păstrarea documentelor	325

CAPITOLUL 7. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL ...329

7.1 Noțiunea, obiectul și funcțiile inventarierii	329
7.2 Clasificarea inventariierilor	332
7.3 Etapele inventarierii	334

CAPITOLUL 8. CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR PRODUCȚIEI 349

8.1. Concepte de bază în calculația costurilor	349
--	-----

8.2. Principii de aplicat în calculația costurilor producției	355
8.3. Procedee de identificare și repartizare a cheltuielilor	357
8.4. Metode de calculație a costurilor	360
CAPITOLUL 9. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE ..	367
9.1. Obiectivul și structura situațiilor financiare anuale	368
9.2. Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar	372
9.3. Lucrări de sistematizare a datelor în Bilanț, Contul de profit și pierdere și notele explicative	392
CAPITOLUL 10. FORME DE CONTABILITATE	409
10.1. Contabilitatea și ciclul contabil	409
10.2. Registrele contabile, instrumente ale formei de contabilitate	410
10.3. Clasificarea registrelor contabile	412
10.4. Forme de contabilitate	415
10.4.1. Forma de contabilitate pe jurnale	415
10.4.2. Forma de contabilitate maestru-șah (sau pe conturi corespondente)	416
10.4.3. Forma de contabilitate Jurnal – Cartea-mare	417
10.4.4. Forma de contabilitate informatică	417
PLANUL DE CONTURI GENERAL	421
Bibliografie generală	439

În loc de prefață

Limbajul rece și rigid al unei cărți de „Conta” a devenit deja un fapt obișnuit. Ne întâlnim adeseori cu el. Rigoare, cifre multe, trimiteri punctuale la acte normative, la calcule și conturi, iar la final, verdictul economic, *a fi sau a nu fi*, profit sau pierdere. Discret, modest și scump la vorbă, profesionistul breslei noastre ne obligă să rostim în locul lui un adevăr fundamental: *deși nu guvernează lumea, cifrele exprimă maniera în care aceasta este guvernată!*

În mod paradoxal, o bună parte a lumii noastre consideră contabilul un personaj anost, cu ochelari cu multe dioptrii și viziune limitată, ce are în spate un maldăr de dosare prăfuite. E omul care aplică legea, un birocrat care nu crede în cuvinte, ci doar în documente... Privind la el, nici vorbă de orizont, cultură sau comunicare. Ne pare rău, noi nu subscriem la asemenea părere.

Ediția de astăzi o dedicăm unui distins înaintaș, profesorul universitar doctor docent, DUMITRU RUSU. Discursul academic, clădit pe harul unui orator născut, a însemnat în viața lui o mare pasiune. Se întreabă *Cititorul* de ce aici și acum *moment-remember?* Răspunsul este simplu. *Ceea ce suntem astăzi fiecare în parte și cu toții laolaltă, datorăm într-o măsură însemnată celor de dinaintea noastră. Suntem o verigă sau un inel dintr-un lanț fără sfârșit, inel legat de cel dinainte și de care se leagă la rândul-i cel următor. Fără înaintași, noi rămâneam o simplă posibilitate sau poate chiar... nu am fi existat!* Direct sau indirect, suntem urmașii acestui dascăl strălucit. Ne amintim cu prețuire de Școala de altădată. În amfiteatrul ei, cuvântul elevat te cucerea fără să vrei. Pe albia timpului etern s-a scurs un secol de când magistrul s-a născut, iar centenarul e zi de sărbătoare. În suflet am aprins o candelă de mulțumire și recunoștiință. Croită în stilul marelui predecesor, prefața cărții se vrea a fi modest omagiu.

Să te apropii de măiestria unui DASCĂL iscusit nu e deloc ușor, dar încercarea însăși constituie un privilegiu. Deși au trecut mulți ani de atunci, ecoul unor vorbe înțelepte e încă viu, îl auzim parcă și acum. „*Cultura nu reprezintă un lux, ci o stringentă necesitate! Fără caractere statornice și valori intelectuale, un neam se poate pierde în neant.*”

Așadar, încă o carte de *Contabilitate*... Firesc, se pune întrebarea: *De ce și pentru cine încă una?* Cu bunăcuviință, noi credem că are rostul ei și încă unul important. Să încercăm să te convingem așa cum o făcea magistrul! Pe lungul drum al vieții, adeseori ne întoarcem la trecut. Prin cuget, ne întâlnim astfel cu vremuri care au fost cândva, cu întâmplări și fapte, cu minți iscoditoare ce au marcat momente de reper în devenirea noastră. Izbândă a rațiunii și a forței creative, *Renașterea* a fost și va rămâne miracolul sublim, o perioadă nepereche ce a înălțat gândirea pe culmi nebănuite. Triada *gând, cuvânt și faptă* s-a așezat pe umerii unor Titani care au împins năvalnic istoria înainte. Atât de uriaș a fost progresul, încât în

Cartea întregurilor logice, Petre Țuțea nota într-o manieră inedită și poate cu prea mult curaj: „Până la Renaștere, omul și-a cerut scuze lui Dumnezeu pentru că există, iar de la Renaștere încoace, Dumnezeu își cere scuze omului.”

Posteritatea recunoaște în *Leonardo da Vinci* cel mai de seamă geniu al umanității care a lăsat o moștenire, tezaur de spirit și lumină, atât de mare că mintea noastră nu este în stare s-o cuprindă. Savantul *Luca Paciolo*, Părinte al Contabilității, i-a fost contemporan, dar în același timp, un bun și devotat prieten. Între cei doi a dăinuit o admirabilă relație de suflet. Este o cinste pentru noi că Luca Paciolo, întâiul autor de operă contabilă, *Tratatul de Conturi*, a „respirat” în preajma unui „homo universale”. Conștient de acest privilegiu, i se adresa cu o formulă sui-generis, „dumnezeescule da Vinci”. Am răsfoit adeseori paginile titanului da Vinci și deopotrivă reflecții despre monumentală personalitate. Acolo am găsit sintagma „*numărul domină universul sub toate aspectele sale*”.

De atunci s-au dus deja peste cinci veacuri, iar lumea s-a schimbat. Suntem cu totul alții, dar dacă judecăm atent, vom desluși că am rămas... aceeași. După atâta vreme, trăim aceleași drame și aceleași bucurii. Dincolo de orice îndoieli, contabilitatea cultivă un comportament rațional și atitudini pozitive. Ne învață să cântărim corect tot ceea ce întâmplă în viața economică a unui popor: risipă sau chiverniseală, înțelepciune sau nesăbuiță, prosperitate sau declin. Există pretutindeni o scadență. E clipa când pe drumurile vieții ne vine rândul să dăm și socoteală... Nimeni nu scapă de această „vamă”!

Nu întâmplător, în lucrarea noastră, numim *contabilitatea drept religia oricărei afaceri oneste*. Iată de ce, credem că „*fără contabilitate, «aritmetica oricărei economii», viața nu ar fi deloc mai ușoară. Ba poate, chiar mai grea!*” Cu atât mai mult, cu cât unii, din fericire puțini la număr, consideră că printre vinovații crizei se află, incredibil... contabilii și mentalitatea lor îngustă. Nimic mai fals! *Răul zilelor noastre nu vine din prea multă contabilitate, ci poate, tocmai invers, din eludarea ei*. De la scribul Egiptului Antic la gestiunile informatizate din zilele noastre, omenirea a parcurs un drum extrem de lung. Despre sușurile sau coborâșurile lui, despre contabilitate și profesionistul contabil, s-a scris și se vor mai scrie, probabil, mult și multe... Entuziasmați de magia cifrelor și de relevanța lor, unii au adulat și elogiat această profesie. Alții, dimpotrivă, au perceput în contabil un personaj lipsit de importanță. Pentru tâlcul și înțelepciunea ei, ne place să amintim, în antiteză, opinia unui reputat autor francez, Michel Barbá: „*În a șaptea zi a săptămânii, în loc să se odihnească, Dumnezeu a creat... contabilul. Dezinvolt, s-a apropiat de el, spunându-i: fii sănătos și prolific, înmulțește-te și domină industria, comerțul, afacerile și tot ceea ce mișună pe fața pământului.*”

Dincolo de sarcasmul evident al frazei, trebuie să recunoaștem un adevăr fundamental: ***nu putem trăi fără contabilitate! În viața cotidiană socotim mereu.*** Din fragedă pruncie, ne calculăm vârsta, ne măsurăm greutatea și înălțimea. Ceva mai târziu, într-un anumit gen de memorie, în forul nostru interior, ne inventariem prietenii și... inamicii lor. Vine o vreme când, vrând-nevrând, începem să ne gestionăm singuri existența. Ne punem întrebarea cât câștigăm și implicit, cât cheltuim? Fără îndoială, *o anumită valență a contabilității a pătruns, discret și*

irreversibil, în viața noastră. Într-un anumit sens, devenim contabili chiar dacă, explicit, nu o recunoaștem. Asemenea vocație își are originea în înclinațiile native-economice ale ființei umane. Importanța contabilității derivă din prezența acesteia pe toate treptele dezvoltării societății omenești. Contabilitatea nu se reduce numai la un calcul propriu-zis și cu atât mai puțin, la o numărare sau socotire. Le presupune însă pe amândouă. Numărarea este o simplă operațiune care constă în enunțarea unui șir de numere. Socotitul semnifică o acțiune ceva mai complexă, care privește evaluarea unei cantități sau mărimi, apelând sau nu la numere. Contabilitatea este calitativ superioară socotitului, deoarece printre altele, corelează un ansamblu de calcule coerente, desfășurat după anumite reguli.

Pentru economia mondială, începutul mileniului trei nu a fost de bun augur. O criză financiară, dominată de manifestări atipice, a dovedit încă o dată vulnerabilitatea piețelor financiare și, deopotrivă, a teoriilor economice. Trăim într-o lume a tranzacțiilor și evenimentelor financiare, în care aproape totul se vinde și se cumpără. Esența actualei crize financiare o reprezintă dezechilibrul dintre *Resursele* aflate în scădere și *Nevoile* în continuă creștere. Recunoaștem că cifrele contabilității nu sunt perfecte și nu guvernează lumea, *dar ele sunt mai aproape de adevăr decât oricine altcineva...* Încrederea în afaceri, profitabilitatea acestora, credibilitatea partenerului, bonitatea clientului sunt măsurate și legitimate prin calculele contabilității.

Adevărata avere nu se măsoară astăzi numai prin sumele aflate în conturi, ci mai curând prin cantitatea și calitatea informației deținute la un moment dat. În business, o singură acțiune imprudentă îți poate spulbera într-o clipă tot ceea ce ai adunat o viață... Prin excelență, contabilitatea generează informații necesare fundamentării deciziilor. Iată de ce, managerul nu poate ocoli sub nici o formă cifrele „reci”, dar deosebit de relevante ale contabilității. Nu există proces, eveniment sau tranzacție economico-financiară care să nu reclame o gestionare atentă și implicit intervenția contabilității. Un arsenal de mijloace, tehnici și procedee, utilizate inteligent de profesionistul contabil, atribuie acestei discipline rolul de consilier al managerului entității. *Mișcarea valorilor este permanentă și universală.* De orice natură ar fi, entitatea economică este parte a acestui spațiu nelimitat unde se administrează resurse, se angajează cheltuieli și se obțin venituri. În activitatea economică, *știința conturilor se autoimpune prin rigoarea și logica rentabilității pe care le exprimă și legitimează deopotrivă. Aritmetică a afacerilor, contabilitatea reprezintă un sistem logic și rațional de informare specializată, supus unor convenții și norme definite social.* Mai nou, ea este considerată *limbajul formalizat de comunicare pentru lumea afacerilor.* Mediul economic, întreprinderea, piața, se află în continuă schimbare. Ceea ce a fost valabil „ieri”, poate fi depășit „măine”. În consecință, menținerea echilibrului care corespunde aceluiasi obiectiv, *profitul*, necesită permanent acțiuni corective care revin gestiunii, modului de administrare și conducere. Managementul modern nu poate fi conceput fără oferta informațională a contabilității.

„*Contabilitatea este cea mai importantă sursă de informare economică a unei națiuni*”, subliniază, fără echivoc, savantul Oskar Morgenstern. Animat de

aceste convingeri, un distins colectiv de autori din cadrul Școlii Iașene de Contabilitate pune la dispoziția cititorilor o abordare teoretică și aplicativă a contabilității. Structurată și actualizată după ultimile reglementări naționale și internaționale, ediția de față explică și argumentează logic principalele concepte, tehnici, mijloace și procedee utilizate în cunoașterea contabilă. Avem convingerea că asimilarea rațională a fundamentelor științifice ale contabilității contribuie la sporirea „fondului comercial” al profesiei noastre. Demersul nostru pornește de la conceptele teoretice de bază: obiect, metodă, principii, convenții și standarde contabile, clasificarea conturilor, documentare, evaluare, inventariere, calculația costurilor, pentru a ajunge în final la situațiile financiare anuale. În carte am inclus și câteva elemente referitoare la normalizarea contabilității, tocmai pentru a înțelege sensul noțiunilor utilizate. Abordările teoretice sunt dezvoltate și însoțite de numeroase aplicații practice, unde au fost selectate cele mai reprezentative tranzacții și evenimente din viața entității. Analiza contabilă a fiecărei operațiuni permite înțelegerea logică a funcționării conturilor.

La elaborarea întregii lucrări am avut în vedere Dispozitivul de normalizare al contabilității românești, reprezentat, printre altele, de Legea contabilității nr.82/1991, republicată și OMFP nr. 1802/2014. De asemenea, în paginile noastre, am ținut cont de ultimele prevederi regăsite în **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (ediția 2015)**. Prin natura și conținutul ei, lucrarea **„Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații”** se adresează tuturor celor care doresc să pătrundă, rațional și logic, în mecanismele contabilității: studenți economiști, masteranzi, doctoranzi, inclusiv practicienii acestui domeniu, economiști, experți contabili, ingineri, cercetători, manageri, oameni de afaceri etc. *Suntem convinși că întregul demers putea fi realizat mai bine. De altfel, orice operă umană este perfectibilă. O carte adevărată trebuie să incite spiritul, să informeze și să modeleze, trezind noi reacții și atitudini. Oricum, întotdeauna rămâne suficient loc pentru reflecții viitoare, pentru completări, nuanțări și reformulări.* Într-o nevăzută ștafetă a timpului, tezaurul cunoașterii se îmbogățește și înobilează mereu. Suntem conștienți că existența unei profesii se afirmă prin fapte de viață, într-o continuă deschidere și competiție cu lumea exterioară. *Despre autoritatea științifică a colectivului de autori lăsăm să vorbească faptele. Implicarea permanentă în manifestările naționale și internaționale, inclusiv în formarea și dezvoltarea acestei profesii libérale în băncile amfiteatrelor reprezintă fără îndoială o probă a vocației pedagogice, dar și a performanței dobândite prin muncă. În același timp, este un omagiu adus Școlii Iașene de Contabilitate, Creatorului ei și implicit, venerabilei noastre Universități.* Fără pretenția tratării exhaustive a problemelor, invităm cititorul la câteva momente de reflecție asupra aspectelor abordate în paginile lucrării. *Iată de ce, așteptăm cu legitim interes, eventualele opinii și sugestii care, în mod firesc, vor fi luate în considerație la edițiile viitoare.*

Câteva gânduri la centenarul nașterii unei personalități, Profesorul Universitar Doctor Docent DUMITRU RUSU

A scrie despre profesorul **DUMITRU RUSU**, personalitate remarcabilă, magistru înzestrat cu distincție și rigoare, înseamnă să creionezi în câteva cuvinte figura luminoasă a unui mare iubitor de **CULTURĂ** și să prezinți o **OPERĂ** clădită ani în șir, pe muncă și migală. Prin cele spuse, să amintești ce-a scris și a dăruit ca lecție de viață și ca model demn de urmat.

Profesorul **DUMITRU RUSU** a fost și va rămâne un nume care merită omagiat. El este în primul rând *ctitor de școală universitară*, un om al performanței și excelenței dovedite. Pe drept cuvânt, docentul în științe a fost supranumit de cei care l-au cunoscut *Ceahlăul Contabilității Românești*. Într-o lume care uitase să prețuiască revelația înnobilării prin cultură, acest apostol al catedrei a îndrăznit să iasă din tipare. Cu un talent inegalabil a readus în amfiteatre magia cuvântului de artizan și a discursului de mare orator.

A fost o vreme când progresul și lumina veneau doar de la Răsărit. Model de dascăl autentic, profesorul **DUMITRU RUSU** a reușit să mai păstreze blazonul școlii, cultura și doctrina românească.

La centenarul profesorului **DUMITRU RUSU**, sărbătorim și omagiem știința care a deschis noi drumuri și a creat noi abordări în contabilitate. Reconsiderarea și prețuirea istoriei în învățământul economic superior are la bază și inspirația profesorului de a cheama în ajutor eternul timp. Să nu uităm nici adevărul că timpul convențional e trecător. Măsura gândului ca reverberație ne face să putem trăi prezentul trecut, mai ales că *memoria își amintește totul, inclusiv de uitare...*

Pentru profesorul **DUMITRU RUSU** eforturile au fost însoțite mai întotdeauna de împliniri **DISTINCȚIE** și **REFERINȚĂ**. Activitatea de dascăl a profesorului **DUMITRU RUSU** s-a personalizat prin competență de elită, prin dăruire, forță, consecvență și talent. Profesorul a fost convins și a trăit realitatea că un dascăl nu se poate mântui decât prin muncă fără preget, bine făcută. **REFERINȚA** în acest sens s-a confirmat încă de la debutul activității. El a dorit și a reușit să se așeze acolo unde se aflau piscurile Școlii universitare în contabilitate.

Aportul științific al profesorului **DUMITRU RUSU** este impresionant prin numeroasele lucrări de referință, cărți și monografii publicate în domeniul contabilității, inclusiv prin valoroase studii și articole. Din conținutul lor reținem în mod deosebit următoarele **contribuții de valoare-știință**:

- demonstrarea universalității materiei contabile;
- construirea unei teorii generale a contabilității;

- fundamentarea caracterului de știință al contabilității și poziționarea acesteia în procesul general al cunoașterii;
- valorificarea analizei financiare și a calculelor previzionale în elaborarea strategiilor privind dezvoltarea entității;
- abordarea contabilității ca bun social și ca limbaj de comunicare în afaceri;
- dialogul comparat al conceptelor, modelelor și practicilor contabile.

Lista rămâne deschisă. În tot ceea ce a scris **PROFESORUL** este prezentă teza potrivit căreia, așa cum arăta Platon, *lumea adevărată este lumea conceptelor, ideilor și adevărilor incendiare*, ca o perpetuă căutare și identificare. Artă contabilității este imaginativă, reflexivă și mobilizatoare, adăugând sens prin descoperirea unor principii fundamentale pentru viața economică. În acest spațiu, logica trăirii este logica gândirii prin descoperirea adevărului. Tocmai de aceea, știința **PROFESORULUI** invită permanent la reflecție și creație.

Ideile și soluțiile formulate de **PROFESOR**, predate la cursuri și seminarii, reprezintă o adevărată „agoră” a științei contabilității, spre care tinerii studenți și doctoranzi s-au îndreptat cu încredere și speranță.

Drumurile parcurse și așezările create de **PROFESOR** în mediul academic, dar și în cercetarea științifică se disting prin performanță, sobrietate și noblețe, utilitate și eficiență. A recunoaște astăzi că datorită lui ne-am sporit șansa de a fi mai buni, acoperă întregul sacrificiu pe care **PROFESORUL** l-a făcut pentru noi și pentru învățământul universitar românesc. Te ridici numai în măsura în care poți dărui celorlalți pilde de viață, modele de gândire și acțiune bazate pe experiență, inteligență și consens.

La **CENTENAR**, adevărată sărbătoare de **DUMINICĂ UNIVERSITARĂ**, marele **PROFESOR** a fost și va rămâne o autoritate științifică, didactică și profesională de elită, care și-a cucerit cu trudă și inteligență locul în școală și în viață. A dobândit prin cunoaștere o avere inestimabilă. Astăzi ne bucurăm cu toții că în domeniul științelor economice a existat o excelență didactică și de cercetare, recunoscută prin titlul de **NOBLEȚE SPIRITUALĂ**, acela de **PROFESOR UNIVERSITAR DOCTOR DOCENT** în științe, purtând un nume emblematic, **DUMITRU RUSU**.

N.B. Toată admirația mea pentru gestul plin de recunoștință al urmașilor profesorului **DUMITRU RUSU**, care au înțeles că prețuirea înaintașilor este dovada respectului față de propriile rădăcini, dar în același timp, față de noi înșine. **Bunăcuvința** este o atitudine înălțătoare, o lecție de viață de care avem nevoie în fiecare zi, în fiecare clipă...

Profesor universitar doctor emerit MIHAI RISTEA
Academia de Studii Economice BUCUREȘTI

CAPITOLUL 1

OBIECTUL CONTABILITĂȚII

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *definirea obiectului contabilității;*
- *structuri ale averii entităților: activele și pasivele (datoriile și capitalurile proprii)*
- *entități economico-sociale, perimetru reprezentativ al contabilității;*
- *constituirea și funcționarea entității economice;*
- *concepțiile de exercițiu financiar și independență a exercițiului;*
- *abordări contabile ale principiului independenței exercițiului;*
- *funcțiile contabilității;*
- *sisteme de contabilitate și dualismul contabil;*
- *contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune în abordarea dualistă;*
- *utilizatorii interni și externi ai informației contabile;*
- *valorificarea informației contabile în procesul decizional pe categorii de utilizatori;*
- *condițiile statutului de știință al contabilității;*
- *câteva reflecții asupra obiectului contabilității.*

1.1. Obiectul contabilității. Delimitări conceptuale

Abordarea obiectului unei științe trebuie să pornească, în mod logic, de la sensul generic al acestei noțiuni. *Dicționarul explicativ al limbii române* atribuie conceptului de **obiect** înțelesul de „*element sau materie asupra căreia este îndreptată gândirea, activitatea intelectuală a omului, conținut asupra căruia se îndreaptă cunoașterea*”.¹

Menționăm că prima condiție a existenței unei științe o constituie delimitarea obiectului acesteia. Este deci absolut necesară definirea obiectului unei științe în general.

¹ *** , *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ed. Academiei, București, 1999, p. 706

Obiectul propriu unei științe exprimă o categorie de fapte, un grup de fenomene de care se ocupă o anumită știință, dintr-un anumit unghi de vedere, cu scopul de a stabili raporturi invariabile, legități sau principii, între fenomenele și cauzele care le-au produs într-un cadru de categorii specifice.

Reținem că obiectul delimitează aria de existență a problemelor care se includ în cercetarea științei respective. Remarcăm că orice domeniu al lumii înconjurătoare, orice grup de fapte și fenomene poate fi studiat simultan de mai multe științe, evident din mai multe puncte de vedere. Bunăoară, o rocă aflată în albia unui râu constituie, în același timp, obiect de cercetare pentru geologie, fizică, chimie, astronomie etc.

Obiectul unei științe formulează răspunsul la întrebarea: Ce studiază știința respectivă, cu ce se ocupă ea? Această clarificare este esențială pentru poziționarea științei în procesul general al cunoașterii, pentru evitarea confuziilor și suprapunerilor care privesc statutul științei respective.

Activitatea economică reprezintă un domeniu fundamental pentru existența societății omeneste, pentru ameliorarea continuă a condiției umane. Omul nu poate exista fără să producă, așa cum la rândul ei, producția nu are rațiune fără consum. De problemele economice sunt legate constant cele mai importante aspirații ale societății și individului.

Procese economice de producție, repartiție, schimb și consum se concretizează prin operațiuni de mișcare și transformare a bunurilor. Consumul de resurse umane, materiale, financiare și informaționale este prezent în toate etapele reproducerii sociale.

Construcțiile monumentale ale civilizației sumeriene, administrarea imenselor bogății acumulate și “socoteala” pe care clerul trebuia să o dea divinității au impus, în primă etapă, apariția unor însemnări cu certă semnificație contabilă¹. Merită să menționăm în context o observație conținută în “Enciclopedia contabilă franceză”², potrivit căreia cel dintâi contabil al omenirii a fost scribul, care era un personaj foarte important și puternic în Egiptul antic. În “Satiră asupra meseriilor”, se spune că „nu există în lume profesie fără patron, cu excepția celei de scrib. El este de fapt patronul.” Ulterior, inventarierea averilor, cedarea temporară a unui bun, apariția monedei și a schimbului de monedă, acordarea unui credit, restituirea bunului sau sumei împrumutate, operațiunile de vânzare și cumpărare a elementelor de avere s-au diversificat sub influența dezvoltării continue a forțelor de producție. Derularea în timp a acestor acte economice singulare a făcut necesară consemnarea bunului sau a sumei împrumutate, a scadenței convenite, înregistrarea valorilor consumate într-un efort economic și a veniturilor obținute. Activitatea economică s-a amplificat și, odată cu ea, a crescut

¹ Melis F., *Storia della Regioneria*, Bologna, Cesaro Zuffi Editore, 1950

² Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (2^{ème} édit.), Economica, Paris, 2009

și dimensiunea valorilor aflate în mișcare. Termenul de valoare capătă, în plan economic, o utilizare foarte largă. El se referă, astfel, la dimensiunea monetară a unor elemente de genul: bunuri, averi, bogății, bani, creanțe (drepturi) sau datorii, pe care contabilitatea le cuantifică.

Omul a fost obligat să inventeze, în aceste condiții, primul model economic, respectiv CONTUL. În el a consemnat nu numai latura concretă, materială a bunurilor, ci și aspectul abstract al relațiilor de proprietate, sub forma drepturilor și obligațiilor care corespund unei averi determinate.

Menționăm că noțiunea anterior utilizată, respectiv avere, corespunde actualelor precizări conținute în reglementările internaționale și naționale din domeniu. Anterior, aceeași realitate economică era desemnată prin termenul de patrimoniu. Dincolo de orice diferență de nuanță, subliniem faptul că această modificare de abordare s-a produs în mod firesc datorită faptului că, în actualele reglementări contabile (în primul rând Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IAS/IFRS) nu există noțiunea de patrimoniu. Totodată, reținem că termenul de avere este mai cuprinzător decât cel de patrimoniu. Asupra acestui aspect vom reveni ulterior.¹

O primă definire a obiectului contabilității este realizată de Luca Paciolo în celebra operă de pionierat “Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”, respectiv în “Tractatus de Computis et Scripturis”. În opinia sa, contabilitatea studiază “tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, ca avere mobilă și imobilă, precum și afacerile, mari și mărunte, în ordinea în care acestea au avut loc”². Dezvoltarea societății capitaliste a sporit interesul subiectului economic pentru obținerea profitului. În egală măsură, au crescut șansele de afirmare ale contabilității.

Trăim într-o lume cu resurse limitate. Suntem obligați să cultivăm un comportament rațional în activitatea economică, fundamentat pe ordine și prevedere. *Putem vorbi în aceste condiții și despre o altă dimensiune omniprezentă a contabilității, cea pe care la nivel individual, al persoanei, o apelăm constant. În viața cotidiană socotim mereu. Ne calculăm vârsta, ne măsurăm greutatea și înălțimea. Într-un anumit gen de memorie consemnăm veniturile realizate, determinăm cheltuielile necesare pentru desfășurarea oricărei acțiuni mai importante. Plecarea într-un concediu, achiziția sau construcția unei locuințe, cumpărarea unui autoturism etc., solicită, deopotrivă, dimensionarea corectă a costului estimat, în corelație directă cu resursele financiare acoperitoare. Dincolo de aceste observații, un fapt se impune a fi reținut. O anumită valență a contabilității a pătruns discret și ireversibil în viața noastră. Într-un anumit sens, devenim contabili chiar dacă explicit nu o recunoaștem.*

Este adevărat că nu întotdeauna “ținem conturile”, nu determinăm indici sau indicatori economici. În schimb, deliberat sau fără să ne dăm seama, realizăm o

¹ Precizăm că noțiunea de patrimoniu/patrimonial este folosită în continuare în unele reglementări românești (vezi Legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare, actualizare 2014, sau Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008, actualizare 2015)

² Luca Paciolo, *Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Veneția, 1494

permanentă apelare a “științei conturilor”. Termenul francez “*comptér*” (a socoti) are originea în latinescul “*computare*” (a calcula). La rândul ei, expresia *calcul* derivă din latinescul “*calculus*” (pietrică). Asocierea are la bază faptul că acest banal obiect a constituit unul din procedeele rudimentare de realizare a evidenței. Contabilitatea nu se reduce numai la un calcul propriu-zis și cu atât mai puțin la o numărare sau socotire. Le presupune însă pe amândouă. *Numărarea* este o simplă operațiune care constă în enunțarea unui șir de numere. *Socotitul* semnifică o acțiune ceva mai complexă, care privește evaluarea unei cantități sau mărimi, apelând sau nu la numere. *Contabilitatea este calitativ superioară socotitului deoarece, printre altele, corelează un ansamblu de calcule coerente desfășurat după anumite reguli. Altfel spus, contabilitatea reprezintă un sistem logic și rațional de informare specializată, supus unor convenții și norme definite social.*

Doctrinile contabilității conțin numeroase puncte de vedere privind obiectul acestei științe. În opinia noastră, considerăm că **obiectul contabilității cuprinde două elemente esențiale și inseparabile:**

a. averea, ca ansamblu de resurse economice controlate de către întreprindere, în conexiune cu proveniența sau modul de dobândire a acestora;

b. afacerea, ca ansamblu sau totalitate a tranzacțiilor, operațiilor și evenimentelor economice desfășurate de o anumită entitate în cadrul unei perioade determinate (exercițiu financiar).

Afacerea face parte integrantă din obiectul contabilității pornind de la faptul că, indiferent de natura și calitatea acesteia, influențează în mod direct și permanent mărimea și structura averii. O afacere profitabilă conduce la creșterea averii și bonității firmei, în timp ce o afacere păguboasă generează diminuarea averii și implicit a capacității întreprinderii de a genera fluxuri de numerar sau echivalente ale acestora.

Dacă întreprinderea continuă să piardă în afaceri fără a promova măsurile de corecție, apare inevitabil riscul de faliment. Oricât am detesta falimentul și consecințele sale, apreciem că o asemenea instituție este în ultimă instanță, absolut necesară. Instituția falimentului reprezintă o terapie dureroasă, dar utilă pentru menținerea stării de sănătate și normalitate a economiei moderne. Intrarea în incapacitate de plată a unei entități poate produce reacții în lanț pentru partenerii comerciali. Neîncasarea creanțelor de la client (cumpărătorul produselor) generează serioase dificultăți în activitatea financiară a furnizorului (cel care a livrat bunurile pe credit comercial). La rândul lui, furnizorul nu va putea plăti la scadență datoriile sale.

Într-o formulare mai completă, reținem că:

Obiectul contabilității îl reprezintă consemnarea, cuantificarea, prelucrarea și comunicarea, în etalon monetar, a informațiilor referitoare la averea unei entități economico-sociale, respectiv resursele economice controlate de către aceasta, și la ansamblul tranzacțiilor care modifică permanent mărimea și structura averii într-o perioadă de timp determinată.

Din definiția menționată deducem următoarele aspecte:

- contabilitatea studiază mișcările de valori referitoare la averea unei entități economico-sociale;
- ea reprezintă o formă de cunoaștere sistematică și specializată a averii, inclusiv a tranzacțiilor care modifică permanent mărimea și structura acesteia (afacerea);
- contabilitatea reflectă averea într-o dublă reprezentare: ca realitate economică, sub formă de ACTIVE, și ca mod de dobândire sau proveniență, respectiv PASIVE;
- dubla reprezentare asigură menținerea unor echilibre valorice permanente atât prin relația cauzală $A = P$ (Activ = Pasiv), cât și prin relația formală $D = C$ (Debit = Credit);
- din obiectul contabilității fac parte exclusiv substanțele economice exprimabile în bani.

Entitatea economică gestionează, de fapt, o avere care se modifică permanent, sub influența unui ansamblu de tranzacții și evenimente și, implicit, *drepturi și obligații*, exprimabile în etalon bănesc. *În viața cotidiană există drepturi și obligații care nu se includ în sfera întreprinderii și nici a contabilității, tocmai pentru că nu sunt susceptibile la o exprimare monetară.* Bunăoară:

- drepturile și obligațiile publice sau politice, care constau în participarea la puterea publică;
- obligațiile naturale cu care indivizii se nasc, trăiesc și mor, subsumate în conceptul de *contract social*, descris de marele filosof francez J.J. Rousseau, în celebra operă cu același nume¹;
- drepturile de familie exprimate în exercitarea atributelor părinților asupra copiilor, drepturile și obligațiile reciproce ale soților etc.

A percepe corect dimensiunea obiectului contabilității nu este un lucru complicat. Este suficient să privim pretutindeni în jurul nostru. Întâlnim astfel o sumedenie de bunuri sau active cu valoare economică, care pot fi exprimate în etalon monetar. În spațiul academic, enumerăm doar câteva dintre ele: clădirea în care ne aflăm, amfiteatrul universitar, terenul pe care acestea există, catedra sau banca, computerele din laboratoare, bunurile pe care le deținem, casa în care locuim, tramvaiul sau autoturismul cu care am venit la școală etc. etc. Fiecare în parte constituie un element de avere, publică sau privată, asupra căreia *grevează în mod obligatoriu un ansamblu de drepturi și obligații cu valoare economică.* În ultimă instanță, toate bunurile menționate constituie obiectul contabilității la nivel micro- sau macroeconomic. Tranzacții și evenimente economice modifică, în permanență, mărimea și structura acestei averi. *De aici și omniprezența contabilității, ca știință a existenței, mișcării și transformării valorilor economice.* Contabilitatea urmărește toate elementele averii, începând cu momentul dobândirii lor, consemnând proveniența acestora. Dreptul de proprietate explică, în

¹ Personalitate monumentală, J. J. Rousseau, (1712-1778) a creat o operă nemuritoare în spațiul filosofiei sociale respectiv *Contractul social* (1762), prin care au fost puse bazele Declarației drepturilor omului.

contabilitate, o relație juridică fundamentală pentru persoana care deține bunul sub un anumit titlu (proprietar, chiriaș, concedent, concesionar).

În concepția normalizatorilor români, contabilitatea trebuie să asigure:

- înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la *poziția financiară* a întreprinderii și rezultatele obținute, respectiv *performanța*, atât pentru necesitățile proprii, cât și în relațiile cu terții;

- controlul operațiunilor efectuate și al procedeele de prelucrare utilizate, precum și exactitatea datelor contabile furnizate;

- furnizarea informațiilor necesare stabilirii patrimoniului național, execuției bugetului public național, precum și întocmirii bilanțelor financiare și a bilanțului pe ansamblul economiei naționale;

Într-o formulare mai actuală, articolul 2 al Legii contabilității, precizează:¹ *contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii precum și a rezultatelor obținute din administrarea persoanelor juridice și fizice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.*

Firese, se poate pune o întrebare: de ce contabilitatea este redusă la calitatea de "activitate", fie chiar și specializată? În opinia noastră, *contabilitatea este un ansamblu coerent al operațiilor de consemnare, cuantificare, prelucrare și comunicare a informațiilor referitoare la starea (existentul) și modificările unei averi determinate. Ea reprezintă un sistem de informații agregate, fundamentat pe concepte, postulate, norme și principii. Contabilitatea gestionează în acest mod averea și afacerea unei entități.*

Abordarea obiectului contabilității, într-o lucrare de "*Bazele contabilității*" care fundamentează elemente teoretice, raționamente și logică, ar fi incompletă fără prezentarea succintă a principalelor concepții cristalizate de-a lungul timpului cu privire la sfera de cunoaștere a "științei conturilor"².

1.2. Concepții cu privire la obiectul contabilității

Evoluția în timp a contabilității, a generat, între specialiștii din domeniu, numeroase discuții cu privire la obiectul contabilității. Deși lupta de opinii desfășurată în jurul acestei probleme se poate prezenta în mod detaliat, pe multe pagini, noi ne vom limita la o expunere punctuală a celor trei concepții cristalizate: juridică, economică și financiară.

¹ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare

² Este denumirea pe care o folosea, în mod curent, pentru a desemna contabilitatea unul dintre marii autori de operă contabilă, profesorul I. C. Panțu.

1.2.1 Concepția juridică

Potrivit acestei abordări, *contabilitatea elaborează și aplică postulate, principii, procedee, norme și convenții care asigură consemnarea, cuantificarea, prelucrarea și comunicarea către utilizatori, în expresie monetară, a informațiilor referitoare la existența (starea), mișcarea și transformarea patrimoniului*. Se pleacă de la premisa că fiecărei entități îi corespunde un anumit patrimoniu.

În sensul cel mai restrâns, *patrimoniul reprezintă ansamblul drepturilor și obligațiilor, exprimabile pecuniar (în monedă), aferente unei persoane fizice sau juridice, inclusiv bunurile economice corespunzătoare lor*.

Premisa obligatorie a existenței patrimoniului o constituie prezența celor două elemente interdependente:

- subiectul de drepturi și obligații (persoana fizică sau juridică;
- obiectul de drepturi și obligații (bunurile economice și creanțe).

Ca obiect al contabilității, patrimoniul poate fi reprezentat astfel:

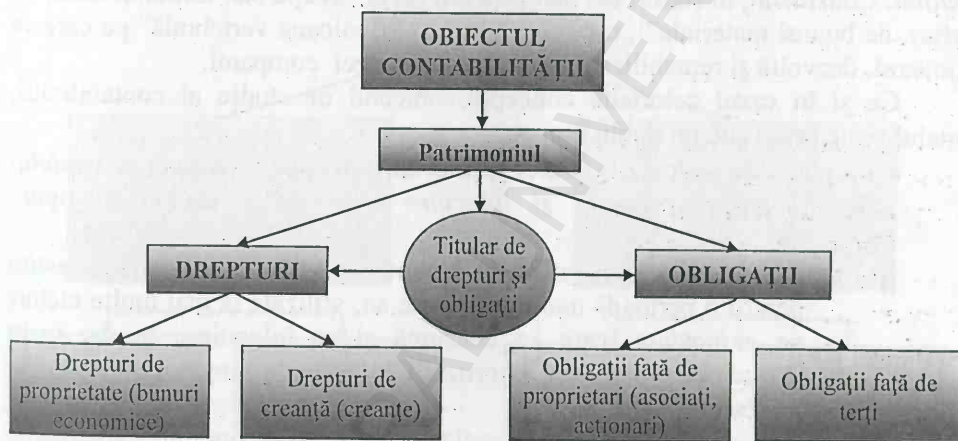


Figura nr. 1.1. Concepția juridică asupra obiectului contabilității

Bunurile economice formează *latura concretă* a patrimoniului sau substanța materială a averii, potrivit concepției profesorului german J. Fr. Schär. Asimilate bunurilor economice sunt și creanțele.

Creanțele sunt valori avansate temporar de către un titular de patrimoniu către un alt titular de patrimoniu, cu condiția restituirii acestora în aceeași stare sau într-o formă echivalentă (bani, lucrări sau servicii).

Obligațiile sau *datoriile* formează *latura abstractă* a patrimoniului indicând față de cine este datorare entitatea pentru bunurile pe care le deține, inclusiv momentul sau scadența când aceste datorii trebuie achitate.

Entitatea poate avea obligații față de persoanele care au contribuit la înființarea societății (asociați sau acționari) și obligații față de terți (instituții bancare, furnizori, clienți care au efectuat plățile în avans, stat, etc.).

Întrucât cele două laturi, concretă și abstractă, reprezintă aceeași realitate economică, privită sub un dublu aspect, între ele există o permanentă egalitate care poate fi transpusă prin relația matematică:

$$\boxed{\text{Bunuri economice}} + \boxed{\text{Creanțe}} = \boxed{\text{Obligații față de proprietari (asociați sau acționari)}} + \boxed{\text{Obligații față de terți}}$$

Așa se explică faptul că, la un moment dat, pentru fiecare bun sau creanță, ca drepturi dobândite de entitate, aceasta are o datorie cu o valoare egală față de proprietari sau față de terți.

1.2.2. Concepția economică

Conform acestei abordări, obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă *capitalul*. Considerat, în sensul cel mai general, drept "avuție sub formă de bani, de mărfuri, de bunuri materiale"¹, capitalul reprezintă "coloana vertebrală" pe care se înființează, dezvoltă și rentabilizează activitatea oricărei companii.

Ca și în cazul celorlalte concepții, obiectul de studiu al contabilității, capitalul, este privit sub un dublu aspect:

- din punct de vedere al *duratei pentru care are loc investiția, al modului de utilizare, consumare și înlocuire* a bunurilor care îl compun, deosebim:
 - *capitalul fix*, concretizat în bunuri economice și creanțe investite pentru o perioadă mai mare de un an, utilizate la mai multe cicluri pe exploatare, care se consumă și se înlocuiesc treptat (prin includerea eșalonată a amortizării în costuri și, implicit, în prețul de vânzare);
 - *capitalul circulant*, concretizat în bunuri economice și creanțe investite pentru o perioadă mai scurtă de un an, utilizate pe durata unui singur ciclu de exploatare, care se consumă și se înlocuiesc integral, de regulă, până la finele acestuia.

Remarcă:

Deoarece atât capitalul fix, cât și cel circulant au un rol activ în viața entității, contribuind la crearea de beneficii economice, se mai numesc și active. Este motivul pentru care noțiunile de capital fix și capital circulant sunt sinonime cu cele de active fixe (imobilizate), respectiv active circulante.

- din punct de vedere al modului în care capitalul este dobândit, respectiv a sursei de proveniență, distingem:
 - *capitalul propriu*, care provine de la proprietari (acționari sau asociați) sau prin autofinanțare;

¹ ***, Mic dicționar academic, Grupul Editorial Univers Enciclopedic Gold, București, 2010, p. 290

- o *capitalul străin (capital împrumutat sau datorii)* care provine de la terți; el capătă forma datoriilor față de instituții bancare și de credit, stat, furnizori, salariați, etc.

Remarcă:

Capitalul propriu și capitalul străin joacă un rol pasiv în viața entității, indicând sursa de proveniență a activelor imobilizate și circulante, motiv pentru care generic poartă denumirea de pasive.

Ca obiect al contabilității, noțiunea de capital poate fi reprezentată, sub formă grafică, astfel:

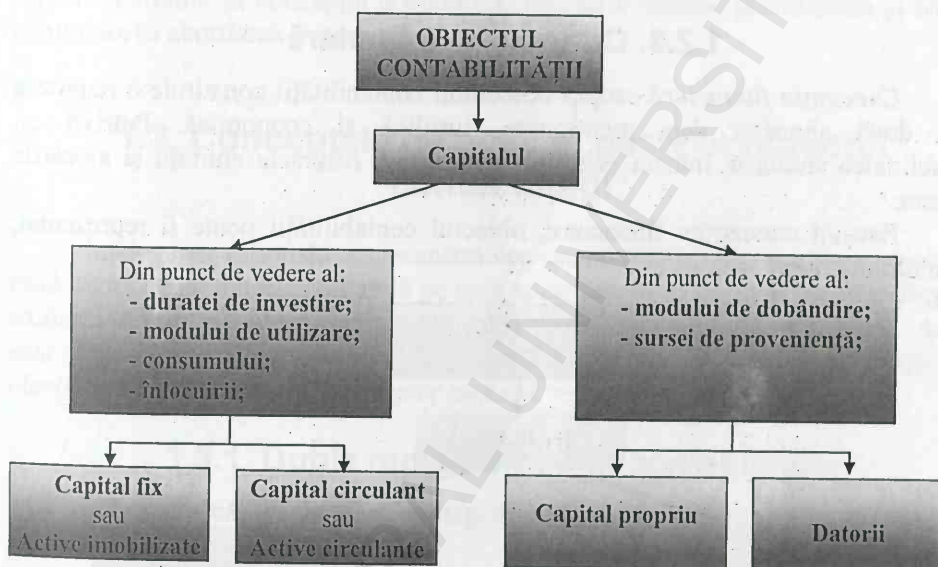


Figura nr. 1.2. Concepția economică asupra obiectului contabilității

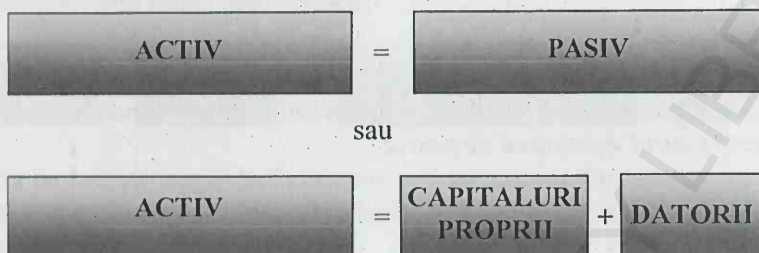
Din perspectiva acestei abordări, relația de echilibru dintre cele două laturi ale capitalului poate fi exprimată în maniera:

$$\boxed{\text{Capital fix}} + \boxed{\text{Capital circulant}} = \boxed{\text{Capital propriu}} + \boxed{\text{Datorii}}$$

Întrucât, în teorie și în practică, se utilizează, în mod curent, noțiunile de active imobilizate pentru capital fix, respectiv active circulante pentru capital circulant, relația anterioară devine:

$$\boxed{\text{Active imobilizate}} + \boxed{\text{Active circulante}} = \boxed{\text{Capital propriu}} + \boxed{\text{Datorii}}$$

Ținând seama de observațiile făcute anterior, relația de echilibru devine:



1.2.3. Concepția financiară

Concepția financiară asupra obiectului contabilității constituie o reunire a celor două abordări deja menționate, juridică și economică. Potrivit ei, contabilitatea studiază, într-un echilibru permanent, resursele entității și alocările acestora.

Potrivit concepției financiare, obiectul contabilității poate fi reprezentat, într-o formă grafică, astfel:

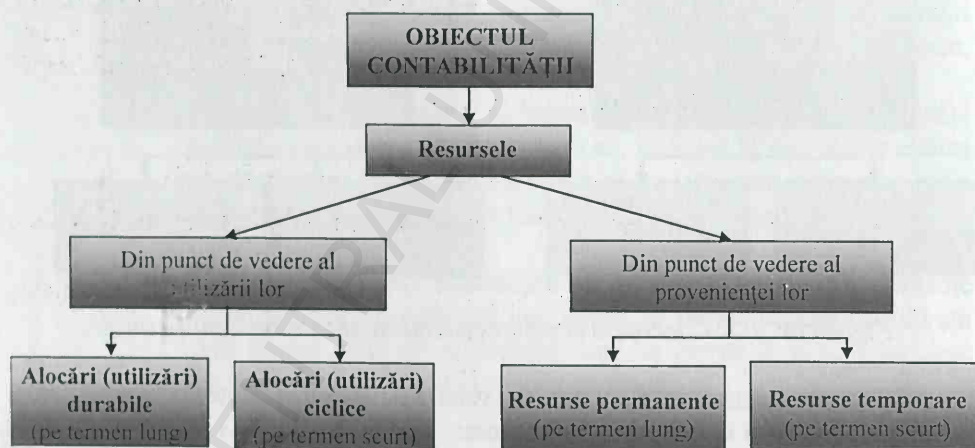


Figura nr. 1.3. Concepția financiară asupra obiectului contabilității

Egalitatea care stă la baza concepției financiare este:



Concepția financiară oferă un răspuns la o problemă esențială din viața oricărei entități: are întreprinderea capacitatea ca prin structura activelor deținute să-și achite toate datoriile atunci când acestea ajung la scadență (devin exigibile,

adică plătibile)? În acest scop, în documentele de sinteză și raportare contabilă, activele sunt prezentate în ordinea lichidității¹ lor (crescătoare sau descrescătoare), iar pasivele în ordinea exigibilității² lor.

Conchidem prin sublinierea faptului că, *actualmente, nu există în practica sau în teoria contabilă o concepție pură*, economică, juridică sau financiară.

Indiferent cum sunt numite, respectiv bunuri economice și creanțe în concepția juridică, active imobilizate și active circulante în concepția economică, utilizări durabile și utilizări ciclice în concepția financiară, acești termeni exprimă invariabil noțiunea generică de *active*.

Raționamentul rămâne valabil și pentru *pasive* numite obligații față de proprietari și obligații față de terți în abordarea juridică, capitaluri proprii și capitaluri străine în concepția economică, respectiv resurse permanente și resurse temporare în abordarea financiară.

1.3. Conceptele de activ și pasiv în obiectul contabilității

Înțelegerea rațională a mecanismelor contabilității trebuie să pornească, în mod logic, de la materia contabilă pe care acest sistem de cunoaștere specializată o studiază. Avem în vedere, de fapt, bunurile, drepturile și obligațiile entității. *Acesta este argumentul pentru care includem în capitolul "Obiectul contabilității" clarificarea și aprofundarea acestor noțiuni.*

1.3.1. Dubla reprezentare în contabilitate

Reținem că averea unei entități, în calitate de obiect al contabilității, este formată, în principal, din:

- **bunuri corporale:** terenuri, utilaje, clădiri, mijloace de transport, materii prime, semifabricate, produse finite, mărfuri, ambalaje etc.;
- **bunuri necorporale:** vadul comercial, brevete, licențe, concesiuni, licențe, cheltuielile de constituire, de cercetare-dezvoltare etc.;
- **creanțe:** sume sau drepturi bănești pe care firma urmează să le încaseze de la clienți, debitori, personal propriu, buget de stat etc.;
- **mijloace bănești** (sau de trezorerie), respectiv, disponibilitățile bănești în lei sau în devize aflate în:
 - ♦ conturi la bănci, sub forma banilor de cont sau a banilor scripturali;
 - ♦ casieria firmei, sub formă de numerar sau lichidități;
- **titluri de plasament:** acțiuni și obligațiuni proprii răscumpărate, respectiv, cele emise de alte societăți și achiziționate de firmă, în vederea obținerii unor câștiguri financiare.

¹ Lichiditatea este definită drept capacitatea unui element de activ de a fi convertit în bani.

² Exigibilitatea este calitatea unei datorii de a deveni scadentă, plătită.

Toate componentele acestei averi pot fi privite din punctul de vedere al contabilității, concomitent, sub un dublu aspect:

a) ca realitate concretă, materială, palpabilă, gestionată și utilizată în activitatea agentului economic sub denumirea de **ACTIVE, MIJLOACE, AVERE sau UTILIZĂRI**. În reglementările contabile actuale, aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, acestea se numesc **active**, reprezentând „resurse economice controlate de întreprindere ca urmare a unor evenimente trecute și prin utilizarea cărora se așteaptă obținerea de beneficii sau avantaje economice viitoare”;

b) ca mod de dobândire, de finanțare sau acoperire financiară, care explică proveniența și puterea de dispunere asupra bunurilor. Totodată, prin această ipostază este exprimată suma obligațiilor, evaluate în etalon monetar, referitoare la mijloacele anterior menționate, care de această dată poartă denumirea de **PASIVE, RESURSE sau CAPITAL**. Activele pot avea două surse de finanțare: străină și proprie, motiv pentru care pot fi revendicate pe de o parte de creditori pentru decontarea datoriilor, iar pe de altă parte de investitori, pentru capitalul investit în firmă, sub formă de interes rezidual, după deducerea datoriilor. Astfel, conform reglementărilor actuale, pasivele se împart în **capitaluri proprii și datorii**.

Remarcă:

Precizăm că noțiunea de „resursă” are, actualmente, două accepțiuni diferite, ceea ce, pe planul terminologiei, generează o situație confuză:

- din perspectiva **Standardelor Internaționale de Raportare Financiară** (punct de vedere preluat integral de normalizatorii români), bunurile economice, respectiv activele, reprezintă „resurse economice controlate de către întreprindere”;

- din perspectiva **abordării clasice sau istorice asupra contabilității**, resursele indică sursele de proveniență sau modul de dobândire a bunurilor economice, adică a activelor;

Pentru a evita eventualele confuzii, în această ediție a lucrării, vom limita utilizarea noțiunilor **Mijloace și Resurse**, apelând, în schimb, termenii echivalenți de **Active și Pasive**. Menționăm totuși că, în actualele reglementări contabile naționale și internaționale, nu apare noțiunea de **Pasiv**, ea fiind înlocuită cu cele două componente, respectiv **capitaluri proprii și datorii**. Având în vedere că nu putem vorbi despre o modificare de fond, ci numai de formă, în scopuri didactice, pentru facilitarea înțelegerii mecanismelor contabilității, vom folosi, în continuare, noțiunea de **pasiv**.

Dubla reprezentare în contabilitate a averii, ca **Active și Pasive**, poate fi înțeleasă și din următoarele exemple:

Exemplu 1: Firma „X” achiziționează mărfuri de la Furnizorul „Y”. În cadrul firmei cumpărătoare, dubla reprezentare constă în:

- ♦ Ca realitate concretă, mărfurile sunt recepționate de către cumpărător, cantitativ și calitativ. Ele constituie obiect de înregistrare

pentru un cont de *active* circulante sub forma *stocurilor*, respectiv, contul „*Mărfuri*”.

♦ Ca proveniență sau mod de dobândire, aceleași mărfuri sunt consemnate de către contabilitate într-o structură separată de *pasiv*, de datorii comerciale, respectiv, „*Furnizori*”. Cumpărătorul „X” a contractat cu ocazia aprovizionării o datorie referitoare la obligația de a achita furnizorului „Y” contravaloarea mărfurilor respective¹.

Exemplu 2: Firma „X” a primit un credit pe termen scurt de la Bancă, suma respectivă intrând în „*Contul de disponibil la Bancă*” al firmei. Dubla reprezentare a operațiunii constă în:

♦ Ca realitate concretă, suma primită de firmă în Contul curent este consemnată într-o structură de *activ*: elementul de trezorerie „*Conturi la bănci în lei*”, care evident va spori.

♦ Ca proveniență, contabilitatea trebuie să indice natura sursei de finanțare din care provine aceeași sumă de bani, respectiv, creditul. Suma primită are caracter rambursabil, va trebui restituită la scadența Băncii, deoarece este un credit și nu o donație. În consecință, operațiunea menționată va genera și o sporire a datoriilor firmei, consemnată într-un cont de pasiv, respectiv, „*Credite bancare pe termen scurt*”.

Concluzie:

Din punct de vedere contabil, Activele (Mijloacele sau Utilizările) și Pasivele (Resursele sau Capitalurile) reprezintă una și aceeași realitate economică, respectiv averea firmei, privită concomitent sub dublu aspect.

O sinteză asupra acestor concepte este prezentată în figura nr. 1.4:

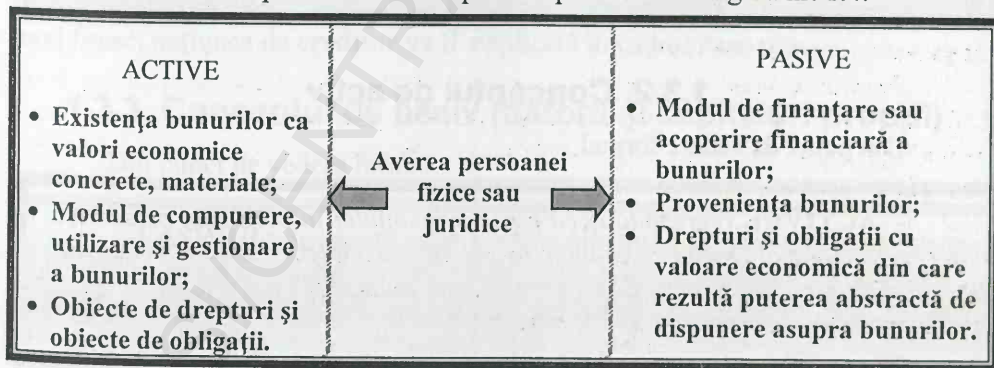


Figura nr. 1.4 - Sinteza conceptelor de Active și Pasive

Între valoarea totală a activelor și valoarea totală a pasivelor se menține în permanență un echilibru, potrivit relației:

¹ Pentru simplificarea operațiunii, am omis în mod deliberat cota de T.V.A. și adaos comercial.

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

Relația menționată reprezintă un postulat, deoarece A și P reprezintă una și aceeași realitate economică, privită concomitent sub cele două aspecte.

Orice modificare ulterioară a structurii și valorii activelor atrage după sine o modificare corespunzătoare în structura și mărimea pasivelor, evident cu aceeași valoare „v”, potrivit relațiilor:¹

$$\begin{array}{lcl} \boxed{A + v} & = & \boxed{P + v} \\ \boxed{A - v} & = & \boxed{P - v} \end{array}$$

Averea unei entități economico-sociale, respectiv activele și pasivele sale, exprimă o realitate sintetizată, în ultima instanță, în bilanț.

La originea lui, termenul *bilanț* derivă din limba latină „bilanx”, care exprimă balanță cu două talere. Preluat în italiană sub forma „bilancio” și în germană „bilanz”, expresia păstrează același înțeles primar. Așadar, ideea de echilibru prevalează în acest „produs” al contabilității. Faptul că unii autori consideră bilanțul drept „procedeu specific metodei contabilității”, iar alții preferă expresia cont anual sau document de sinteză și raportare contabilă, nu afectează cu nimic fondul problemei.

***Bilanțul** este un calcul periodic de sinteză al contabilității, obținut prin structurarea, agregarea și sistematizarea în expresie monetară a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale unei entități, la un moment*

1.3.2. Conceptul de activ

Din punct de vedere formal,

***ACTIVUL** reprezintă acea parte a bilanțului în care sunt prezentate, în etalon monetar, bunurile economice ale firmei, mijloacele cu care aceasta operează pentru realizarea obiectului său de activitate.*

Prin conținutul său, **activul bilanțier** exprimă destinația și lichiditatea bunurilor economice. Se includ în această structură *activele imobilizate (corporale, necorporale și financiare)* și *activele circulante: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, semifabricatele,*

¹ Din punct de vedere formal, enunțul acestui principiu face abstracție de mișcările permutative, care produc modificări, numai într-o singură parte a bilanțului.

produsele finite, mărfurile, ambalajele, creanțele, disponibilitățile bănești, titlurile de plasament și alte valori.

Potrivit referențialului contabil internațional și punctului de vedere al normalizatorilor români, *un activ reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii sau avantaje economice viitoare pentru întreprindere.* Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în întreprindere prin destinațiile atribuite acestora. Ca regulă generală, un activ poate fi¹:

- utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau pentru producția de bunuri destinate vânzării de către întreprindere;
- schimbat cu alte active;
- utilizat pentru stingerea unei datorii;
- repartizat acționarilor întreprinderii.

Utilizarea frecventă a noțiunilor de *debitori* și *creditori* în limbajul contabil necesită explicarea acestora. Întrucât noțiunea de debitor se regăsește în structura activului, procedăm la definirea acesteia.

Debitorul reprezintă persoana fizică sau juridică care a primit un bun, o sumă de bani, a beneficiat de o lucrare sau de un serviciu din partea altei persoane, numită creditor.

Debitorul are față de creditor anumite obligații, angajamente sau datorii. În contabilitate, în postura debitorului se află cumpărătorul, clientul sau beneficiarul unui produs, al unei lucrări sau al unui serviciu, în situația în care plata nu a avut loc anticipat sau concomitent cu actul vânzării.

Față de debitori, firma furnizoare sau prestatoare deține drepturi de creanță referitoare la obligația celor dintâi de a achita la scadență sumele respective. În mod firesc, noțiunea de **creditor** va fi explicată în cadrul Pasivului.

1.3.3. Conceptul de pasiv (datorii și capitaluri proprii)

Din punct de vedere formal:

PASIVUL reprezintă acea parte a bilanțului în care sunt prezentate, în etalon bănesc, modul de dobândire, sursele de proveniență/finanțare a bunurilor din Activ, respectiv capitalurile proprii și cele străine.

Pentru dobândirea activelor sale, orice entitate dispune de două modalități:

- *finanțare proprie*, situație în care proprietarul, întreprinzător unic, acționar sau asociat, își procură din surse proprii bunurile; aceste **capitaluri proprii**

¹ ***, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Editura CECCAR, București, 2015, Partea A, p. A39

pot fi: capitalul social; rezervele de capital; primele de capital; rezultatul favorabil al exercițiului curent sau al celui raportat etc

• *finanțare străină*, caz în care terțe persoane, altele decât proprietarul, asigură acoperirea financiară a bunurilor prin credite bancare, cumpărări de obligațiuni, credite comerciale, etc. Totalitatea acestor finanțări, surse sau capitaluri investite în afacerea respectivă reprezintă pentru titular capitaluri străine sau *datorii*. Ele reprezintă *obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice*.¹

Datoriile pot fi:

- financiare (credite și împrumuturi din emisiuni de obligațiuni);
- comerciale (față de furnizori);
- fiscale - impozite (pe profit, pe salarii, pe dividende, etc) și taxe (taxa pe valoarea adăugată - T.V.A.);
- salariale (obligații de plată privind remunerarea muncii prestate);
- sociale (obligații privind plata asigurărilor sociale, protecție socială, șomaj;
- alte datorii față de: creditori diverși, acționari și asociați, clienți creditori etc.

Amânarea la plată, peste scadența sau termenul convenit pentru orice datorie din cadrul capitalurilor străine, „transferă” în mod incorect aceste sume către alte destinații, de genul: procurarea bunurilor din cadrul Activului, plata salariilor etc.

Remarcă:

Bonitatea firmei, credibilitatea acesteia în relațiile cu partenerii comerciali sunt influențate esențial de raportul existent între valoarea Capitalurilor proprii (Cp) și cea a Capitalurilor străine (Cs). Cu cât este mai mare ponderea Cp în totalul capitalurilor și, implicit, mai mică ponderea datoriilor, cu atât mai favorabil va fi „cotată” pe piață acea firmă. Orice agent economic preferă, pentru siguranța relațiilor comerciale, o firmă serioasă, cu bonitate financiară corespunzătoare². Devine nerelevantă averea „miliardarilor de carton”, cu activ brut de zeci de miliarde de lei, dar cu datorii la bănci, furnizori etc. care depășesc frecvent 90% din valoarea acestor active. Interesează „averea curată”, eliberată de datorii sau Activul net rezultat din relația:

$$\boxed{\text{ACTIV NET}} = \boxed{\text{ACTIV BRUT}} - \boxed{\text{DATORII}}$$

¹ ***, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Editura CECCAR, București, 2015, Partea A, p. A38

² În sens economic, bonitatea financiară exprimă capacitatea unei firme de a-și achita punctual, la termen, datoriile scadente, inclusiv dobânzile aferente.

Cu raportare la datoriile entității și în antiteză cu debitorul, precizăm că în substanța pasivului întâlnim creditorul, inclus în structura datoriilor. Definirea acestuia într-o manieră simetrică față de debitor este prezentată în continuare.

Creditorul reprezintă persoana fizică sau juridică care a dat un bun sau o sumă de bani, a executat o lucrare sau a prestat un serviciu altei persoane numită debitor sau beneficiar.

Ca regulă generală, creditorul are față de debitor anumite creanțe sau drepturi. Aceste creanțe se referă la dreptul creditorului de a pretinde debitorului să-și onoreze la scadență obligațiile respective. În contabilitate, în postura creditorului se află furnizorul, executantul de lucrări sau prestatorul de servicii, în situația în care încasarea de la beneficiar (client sau cumpărător) nu a avut loc anticipat sau concomitent cu momentul vânzării. În aceeași postură, se află instituția bancară sau orice altă entitate, inclusiv statul, care acordă un credit unei alte persoane, fizice sau juridice.

Așadar, creditorul avansează temporar și condiționat o valoare economică debitorului, pentru care va primi ulterior, un echivalent valoric sau o contraprestație.

1.4. Structuri ale averii entităților economico-sociale : activele și pasivele

Dubla reprezentare a averii entității constituie, de fapt, esența contabilității, impunând utilizarea noțiunilor fundamentale de *activ* și de *pasiv*. Pentru înțelegerea mecanismelor contabile este utilă identificarea cât mai detaliată a componentelor acestor structuri. Înainte de a trece la abordarea propriu-zisă a structurilor menționate, este util să prezentăm o clasificare a acestora¹.

1.4.1. Criterii de clasificare a activelor și a pasivelor

În activul bilanțului unei entități găsim bunuri, drepturi și valori dintre cele mai diverse. Din experiența celor implicați de-a lungul timpului în efectuarea de lucrări de contabilitate, în exploatarea informațiilor furnizate de contabilitate ori în

¹ În bună măsură, textul privind clasificarea și detalierea mijloacelor și resurselor reprezintă o adaptare/actualizare a unui subcapitol echivalent (pp. 52-126) din lucrarea *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, apărută în 2009 la editura Universul Juridic și aparținând lui Costel Istrate. De altfel, acest gen de clasificări este departe de a reprezenta multe elemente de originalitate – le regăsim în cea mai mare parte a lucrărilor de introducere în contabilitate ori de bazele contabilității, indiferent de autori sau de edituri. Aceasta se explică printr-o caracteristică specifică disciplinelor de contabilitate – caracterul puternic reglementat al contabilității la nivel național - ceea ce face ca toți să folosim aceeași sursă: reglementările contabile publicate în Monitorul Oficial (în cazul nostru este vorba, în principal, despre legea contabilității nr. 82/1991 și de OMFP 1802/2014).

stabilirea de reguli contabile a reieșit că cel mai bine este ca activele să fie împărțite, pe o primă treaptă, în funcție de durata rămânerii lor în entitate, în timp ce pasivele se împart ușor în funcție de caracterul lor rambursabil sau nu la o scadență precizată. Criteriile pe care tocmai le-am enunțat sunt foarte generale și, uneori, insuficiente pentru a realiza clasificarea completă a activelor și a pasivelor. Este motivul pentru care normele contabile sunt mult mai precise, cel puțin în privința activelor, încercând să asigure luarea în considerare a tuturor elementelor componente ale celor două mari structuri.

Astfel, normele contabile românești (OMFP 1802/2014), alături de alte norme din diverse țări, împart activele în **imobilizate** (sau *necurente*) și **circulante** (sau *curente*). Criteriile românești actuale sunt preluate aproape explicit din normele internaționale. În aceste norme, definirea imobilizărilor este una reziduală – sunt imobilizări activele care nu se încadrează la circulante. Această regulă obligă la stabilirea precisă a ceea ce înseamnă activ circulant. Astfel, pct. 268 din OMFP 1802/2014 stabilește că un activ se clasifică drept *circulant* atunci când se îndeplinește măcar *una din următoarele patru condiții*:

- a) *se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*
- b) *este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;*
- c) *se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;*
- d) *este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.*

Pentru aplicarea primului criteriu, este necesară definirea *ciclului de exploatare* – acesta reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care nu sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalent de numerar. sunt numeroase exemple de cicluri de exploatare care au durate scurte dar se întîlnesc și situații de produse ale căror perioade de finalizare presupun durate lungi, care depășesc uneori un an. Indiferent de cât de lungă este perioada de producție, dacă se încadrează într-un singur ciclu de exploatare, atunci activele implicate (producție în curs, semifabricate etc.) sunt active circulante. De exemplu, un teren cumpărat pentru a fi încorporat într-un ansamblu imobiliar destinat integral vânzării și a cărei construcție durează câțiva ani este, după acest criteriu (pentru că nu i se poate aplica niciunul din celelalte două), activ imobilizat deoarece *realizarea* lui va dura mult peste 12 luni. Dacă dimpotrivă, reținem o abordare ceva mai riguroasă, atunci constatăm că terenul este un activ circulant pentru că reprezintă un fel de materie primă: se va regăsi într-un produs finit (unul singur) și va dispărea în urma finalizării operațiunii... Un alt exemplu simplu ar putea veni din industria produselor din alcool: unele sortimente trebuie să stea la învechit câțiva ani: după definiția contabilă sunt stocuri (active curente), pentru că învechirea este parte a unui singur ciclu de exploatare.

Al doilea criteriu face trimitere la bunurile dobândite (cumpărate, obținute din producție proprie sau transferate din altă categorie) pentru a fi vândute – (aproape) tot ceea ce este destinat vânzării se încadrează la active circulante. Cele

mai folosite structuri contabile care desemnează acest gen de bunuri sunt produsele și mărfurile.

Al treilea criteriu (*realizarea în 12 luni de la data bilanțului*) se aplică îndeosebi la creanțe – de regulă, creanțele cu scadență până-n 12 luni sunt curente, în timp ce o scadență de peste 12 luni califică o creanță pentru a fi încadrată la imobilizări.

Din perspectiva celui de-al patrulea criteriu ne interesează ce înseamnă *numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare este restricționată*. Cel mai simplu este să dăm un exemplu: o firmă de construcții oferă clienților, prin contract, garanții de bună execuție. Pentru a întări angajamentul constructorului, una din formele pe care le poate îmbrăca garanția este blocarea de către acesta a unei sume de bani într-un cont la bancă până la expirarea garanției. Suma respectivă este a constructorului, dar utilizarea ei este restricționată și apare în contabilitate ca activ imobilizat și nu ca disponibil curent.

În ceea ce privește *pasivul* (proveniența activului), împărțirea acestuia se face în **capitaluri proprii și datorii**, în funcție de rambursarea așteptată sau nu la o scadență precizată. Astfel, putem spune despre capitalurile proprii că reprezintă resurse folosite de entitate fără a avea obligația de a le rambursa la o scadență precizată, în timp ce datoriile trebuie plătite, mai devreme sau mai târziu, și se știe (din contracte, facturi, alte documente, legi etc.) scadența fiecărei astfel de obligații. Totuși, definiția cea mai generală a capitalurilor proprii, preluată încă din anul 2000 din normele internaționale, le desemnează drept *diferența dintre activ și datorii*. Această manieră reziduală de definire a capitalurilor proprii este una extrem de cuprinzătoare și ne permite să ne limităm la stabilirea conținutului noțiunilor de activ și de datorii¹. Judecând prin prisma dublei reprezentări, deducem relațiile:

$$\begin{aligned}\text{Activ} &= \text{Pasiv} \\ \text{Activ} &= \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii} \\ \text{Capitaluri proprii} &= \text{Activ} - \text{Datorii} \\ \text{CP} &= \text{A} - \text{D}\end{aligned}$$

Capitalurile proprii mai pot fi denumite și *activ net*, având în vedere că valoarea lor este determinată plecând de la activul total, din care se deduc datoriile.

După toate aceste detalii despre criteriile de clasificare a activelor și datoriilor, sintetizăm structura de ansamblu a bilanțului astfel:

¹ Formularea oficială din norma românească este următoarea: *capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale*.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

În continuare, ne oprim asupra principalelor structuri componente ale activului și pasivului, pentru a vedea conținutul lor contabil și eventualele diferențe față de înțelesul curent al noțiunilor respective.

1.4.2. Active imobilizate (imobilizări sau active necurente)

Imobilizările sunt active (bunuri, drepturi, valori) care, în general, participă la mai multe cicluri de exploatare și/sau care se regăsesc în bilanț pentru perioade mai mari de 1 an. Pentru clasificarea suplimentară a acestor active, reținem criteriul naturii lor și găsim:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

De fapt, clasificarea reținută aici este una care se poate califica drept oportunistă, în sensul că am preluat-o ca atare din normele contabile. Pentru lămurirea ordinii în care apar cele trei structuri, revenim la criteriul de lichiditate amintit mai sus și constatăm că, în general, imobilizările necorporale sunt mai puțin lichide decât celelalte. De exemplu, un program informatic achiziționat pentru a fi utilizat în activitatea firmei se transformă în bani mai greu decât un echipament și încă și mai greu decât o creanță pe termen lung.

1.4.2.1. Imobilizări necorporale

Începem detalierile cu imobilizările necorporale, numit și *active intangibile*¹. Aici găsim, în general, drepturi deținute pe termen lung, adică active care nu au o formă fizică, tangibilă, ci rezultă, de regulă, din contracte de diferite tipuri. Multe din activele încadrate la această structură se concretizează

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

¹ Această din urmă formulare este de origine engleză (*intangible assets*), spre deosebire de cea oficială, a cărei origine este franceză (*immobilisation incorporelles*).

în drepturi de folosință a unor mărci, a unor competențe, a unor brevete, drepturi de autor etc. Pentru a detalia și mai mult, reținem, în continuare, cele mai importante componente ale imobilizărilor necorporale: programe informatice, concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale..., fond comercial. OMFP 1802/2014 introduce și categoria de *active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale*.

1.4.2.1.1. Programele informatice în contabilitate

Dacă ne gândim la un program informatic folosit la ținerea contabilității, putem găsi oferte începând de la, să spunem, aproximativ 2.000 lei până la câteva milioane de lei (pentru programele integrate folosite în afacerile complexe și care permit realizarea multor altor funcții pe lângă ținerea contabilității). Firma care cumpără programul își propune, de regulă, să-l exploateze pe termen lung, adică să-l folosească în mai multe cicluri de exploatare. Având în vedere aceste criterii, programul ar trebui să se recunoască drept activ imobilizat; în plus, pentru că nu este tangibil, îl așezăm la imobilizări necorporale.

Încadrarea la imobilizări necorporale nu este automată pentru toate programele: de exemplu, dacă ne procurăm o aplicație modestă, pentru realizarea unei lucrări simple și dacă prețul plătit este suficient de mic, atunci nu se justifică recunoașterea la imobilizări, suma plătită ajungând direct pe cheltuieli, dintr-un motiv evident de simplificare. Un alt tip de raționament se poate reține în cazul aplicațiilor de bază fără de care un echipament anume nu poate funcționa. În unele norme contabile se dă exemplul sistemelor de operare ale calculatoarelor al căror cost nu se recunoaște separat, ci intră în costul calculatoarelor, pentru că acestea nu ar putea funcționa fără aplicațiile respective.

Odată recunoscut programul informatic drept imobilizare, se pune problema recuperării sumelor investite în dobândirea lui. Ajungem astfel să vorbim despre amortizare și să reconstituim o primă definiție a acesteia:

Amortizarea = recuperarea în timp a sumelor investite în imobilizări.

Pentru calculul amortizării este necesar să estimăm mai întâi o durată de utilizare a programului. Mulți contabili simplifică lucrurile reținând durata impusă de reglementările fiscale, adică 3 ani. Această simplificare este acceptabilă în măsura în care miza (suma aferentă) este mică. Dar, pot apărea situații în care programul informatic să poată fi utilizat, eventual cu unele actualizări, pe perioade mult mai lungi decât cei 3 ani fiscal. În cazul firmelor mari, cu investiții serioase în aplicații informatice de tot felul, stabilirea duratei de amortizare ține cont mai puțin de considerente de natură fiscală și mai mult de considerente economice. Se poate ajunge astfel la durate de 5 ani, 7 ani sau chiar mai mult, adică o aproximare mai realistă a duratei de utilizare efectivă a programului.

Pentru programele cumpărate, încadrarea contabilă pare simplă. Ce facem însă cu programele produse? Răspunsul nu poate fi găsit explicit în normele contabile românești. Totuși, dacă programul este produs pentru nevoile proprii ale

firmei, ne putem imagina că va fi recunoscut tot ca imobilizare necorporală. Dacă dimpotrivă, programul este produs pentru a fi vândut, atunci avem mai multe situații:

- în cazul unui program produs pentru un client anume, putem accepta recunoașterea lui ca un fel de produs finit: se produce, se vinde și gata, nu mai avem treabă cu el;

- în cazul produselor generalizabile, adică al celor care se pot vinde într-un număr nedefinit de copii unor clienți diverși, cu sau fără adaptări specifice fiecărui client, problema se complică puțin; este necesar să estimăm durata cât putem vinde copii ale aplicației respective și dacă aceasta depășește un an, atunci programul respectiv devine imobilizare din producție proprie și se va amortiza pe durata estimată de utilizare.

În acest ultim caz (producția de programe informatice care vor fi exploatate prin vânzarea mai multor copii), se pune problema calculului costului obținerii lor. Cheltuielile aferente sunt salarii, consumabile, amortizări ale unor echipamente sau ale unor alte programe informatice etc. Până la finalizarea programului, adică până când acesta poate fi vândut se colectează cheltuieli importante iar toată treaba asta poate să dureze destul de mult. Normele contabile precizează că, în anumite condiții, costurile colectate până la finalizarea programului se recunosc în contabilitate ca activ și se înregistrează la **cheltuieli de dezvoltare** (un fel de imobilizări în curs de execuție).

O ultimă precizare: în contabilitatea oficială românească nu există o structură care să se numească explicit *programe informatice*. Aceste active se regăsesc într-o poziție reziduală denumită **alte imobilizări necorporale**.

1.4.2.1.2. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare

În titlul acestui subcapitol am preluat exact denumirea structurii corespunzătoare, așa cum apare ea în reglementarea contabilă românească. Identificăm o mare diversitate de active concrete regăsite la această poziție din bilanțul entității: pe lângă elementele din titlu, putem avea: titluri de publicații, liste de clienți, baze de date, drepturi de autor, filme de cinema sau de televiziune, drepturi de transmisie, drepturi sportive, licențe pentru desfășurarea unor activități (de exemplu, telefonie mobilă) etc. Toate acestea rezultă din contracte și dau dreptul deținătorului să folosească elementele respective pe o perioadă mai mare de un an. De regulă, imobilizările necorporale din această structură se recunosc în contabilitate dacă au fost dobândite ca urmare a unei tranzacții (cumpărare directă, preluarea ca aport la capitalul social, fuziune, preluarea controlului asupra unei entități etc.), dar, mai rar, pot apărea și ca urmare a activității proprii a întreprinderii.

Dacă se dobândește un astfel de drept pentru mai puțin de un an, atunci nu se recunoaște o imobilizare, nefiind îndeplinit criteriul de durată. În contractele care stau la baza apariției unor astfel de imobilizări, trebuie să căutăm deci perioada pentru care beneficiem de drepturile respective. Dacă nu găsim o astfel de durată în contract și dacă legea nu spune altfel (dacă legea nu stabilește o durată de

protecție juridică limitată), atunci ne putem afla în prezența unei imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată (este riscant să spunem *nelimitată*). Acest lucru este important deoarece, în principiu, imobilizările cărora nu le găsim o durată finită de utilizare *nu se amortizează*. De exemplu, presupunem că, la achiziția unor drepturi de autor plătim 150.000 lei și dobândim dreptul de a le exploata pe cinci ani; în lipsa altor elemente semnificative, considerăm că amortizarea sumei respective se face pe 5 ani, adică vom avea o amortizare anuală de $\frac{150.000}{5} = 30.000$ lei. Dimpotrivă, achiziția unui titlu de publicație ar putea să

fie definitivă: de regulă, nu știm cât timp vom câștiga de pe urma editării publicației respective. Dacă pentru dobândirea titlului respectiv am plătit 150.000 lei, atunci suntem în imposibilitatea stabilirii unei amortizări anuale pentru că la numitorul fracției avem o mărime nedeterminată: $\frac{150.000}{?} = ?!$ În această din urmă situație, lipsa amortizării ne obligă la o mai mare atenție în evaluarea anuală (periodică) a imobilizării respective.

1.4.2.1.3. Fondul comercial

Înainte de a spune ce este fondul comercial, este util să precizăm că nu trebuie confundat cu noțiunea juridică de **fond de comerț**. Definirea în norma contabilă a fondului comercial a fost o bună perioadă de timp una destul de ambiguă¹. În prezent, norma este mai clară și spune că fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție și partea corespunzătoare din activele nete dobândite. Altfel spus, atunci când se cumpără o afacere, se compară prețul de cumpărare cu suma valorilor juste ale componentelor afacerii respective și, dacă apare o diferență, atunci aceasta reprezintă fond comercial.

Câteva exemple ar putea fi sugestive. În 1999, Renault a cumpărat 50,1% din acțiunile Dacia cu prețul de 50 milioane USD. În Raportul anual pe 1999 al grupului Renault, apare informația potrivit căreia fondul comercial aferent tranzacției a fost de aproximativ 43 milioane euro. Presupunem că la data respectivă dolarul american și euro erau cam la paritate și încercăm să aflăm mai multe despre evaluarea făcută de Renault afacerii cumpărate. Pentru aceasta scriem formula de calcul a fondul comercial:

$$\begin{aligned} \text{Fond comercial} &= \text{costul de achiziție a afacerii} - 50,1\% \times \text{activul net} \\ &\quad (\text{capitalurile proprii}) \text{ al Companiei "Dacia"} \\ 43.000.000 &= 50.000.000 - 50,1\% \times \text{activul net (capitalurile proprii) al} \\ &\quad \text{Companiei "Dacia"} \end{aligned}$$

¹ În HG 704/1993 pentru aprobarea unor măsuri de executare a legii contabilității nr 82/1991, se arată că "fondul comercial reprezintă partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concurează la menținerea sau la dezvoltarea potențialului unității, cum sînt: clientela, vadul, debușeurile, reputația și alte elemente necorporale și se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct de imobilizări necorporale. Fondul comercial se determină ca diferență între valoarea de aport de utilitate sau costul de achiziție, după caz, a fondului de comerț și valoarea elementelor de activ înregistrate în conturile corespunzătoare".

De aici deducem că, la data respectivă, capitalurile proprii ale Dacia erau de aproximativ 14 milioane de USD, din care jumătate (7 milioane) preluate de Renault. Din calculele prezentate vedem că Renault a plătit 50 milioane pentru a cumpăra o parte dintr-o afacere care valora doar în jur de 7 milioane. A fost o afacere bună sau nu? Văzând evoluția ei ulterioară, putem afirma că Renault nu s-a înșelat. În orice caz, fondul comercial de 43 milioane se putea explica prin elemente necorporale și greu de evaluat individual precum piața cumpărată, potențialul de dezvoltare, forța de muncă mai ieftină decât în alte zone, precum și o listă lungă de facilități fiscale (scutiri de impozit pe profit, amânări la plata TVA, amânări la plata taxei de drum...)

Fondul comercial apare, de cele mai multe ori, de pe urma achiziției unei întreprinderi și se înțelege de aici că punerea lui în evidență are loc în bilanțul întocmit la nivelul grupului de întreprinderi, numit *bilanț consolidat*. În contabilitatea individuală a întreprinderilor, fondul comercial poate apărea de pe urma unor operațiuni de reorganizare (fuziune/divizare) sau la cumpărarea unor grupuri de active, a unor afaceri. În limbajul financiar folosit adeseori în presa de specialitate chiar în lucrări de popularizare, fondul comercial este desemnat direct cu termenul în limba engleză: *goodwill*.

1.4.2.1.4. Cheltuieli de dezvoltare

În categoria imobilizărilor necorporale apare și o structură ceva mai greu de explicat și a cărei prezență în bilanț este rezultatul unui reguli contabile dificile – conectarea veniturilor cu cheltuielile.

Atunci când întreprinderea derulează proiecte de dezvoltare a unor produse, procedee, programe informatice etc. înregistrează cheltuieli, dar va obține venituri abia după exploatarea comercială a rezultatelor dezvoltării. Imobilizarea cheltuielilor respective este un procedeu prin care se amână efectul lor asupra rezultatului contabil până la apariția veniturilor corespunzătoare. Totuși, contabilizarea acestor cheltuieli de dezvoltare ca imobilizări necorporale este condiționată de existența unor șanse de reușită comercială a proiectului (precum și de intenția de a finaliza proiectul, de existența mijloacelor necesare pentru finalizarea proiectului, de posibilitatea măsurării credibile a costurilor...), adică nu imobilizăm decât atunci când estimăm că putem obține oarecare avantaje viitoare de pe urma exploatării rezultatelor dezvoltării.

1.4.2.2. Imobilizări corporale

Bunurile concrete folosite pe termen lung de entitate în activitățile de producție, de prestări servicii, de comerț, în scopuri administrative sau pentru a fi date cu chirie se regăsesc în contabilitate ca imobilizări corporale. Regula contabilă stabilește astfel două condiții pentru

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	(capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

încadrarea unui bun la imobilizări corporale:

- condiția de durată - să participe la mai multe cicluri de exploatare;
- condiția de scop al utilizării, de destinație.

Conforma unei clasificări mai vechi, avem aici *terenuri și mijloace fixe*.

Regulile contabile mai noi le împart în:

- terenuri și amenajări de terenuri;
- construcții;
- echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru);
- aparate și instalații de măsurare, control și reglare;
- mijloace de transport;
- mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale;
- investiții imobiliare;
- active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale;
- active biologice productive.

Ultimele trei categorii au fost introduse de OMFP 1802/2014, după modelele propuse de IFRS.

Terenurile nu trebuie definite – toată lumea își dă seama cam ce reprezintă ele. Totuși, trebuie precizat că aici se regăsesc terenurile destinate utilizării pe termen lung (în agricultură, de exemplu) și nu cele cumpărate pentru a fi vândute – acestea din urmă nefiind, teoretic, imobilizări, ci active circulante (stocuri). De asemenea, trebuie precizat că din această categorie se exclud terenurile deținute pentru a fi date cu chirie ori pentru creșterea valorii – acestea se regăsesc (alături de clădirile deținute în scopuri asemănătoare) în structura de investiții imobiliare.

Pentru multe imobilizări corporale se folosește adeseori termenul **mijloace fixe**, chiar dacă nu mai are o prezență explicită în normele contabile, ci doar în cele fiscale. De fapt, așa cum am amintit deja mai la început, de regulă, la întreprinderile mici și mijlocii (și, poate, chiar la cele mari) contabilul își simplifică adeseori lucrările reținând în contabilitate definiții și reguli stabilite de normele fiscale. Simplificarea constă în aceea că se ține un singur rând de evidențe. Astfel, chiar dacă în contabilitate imobilizările corporale se definesc prin cele două condiții enumerate mai sus, practicienii rețin adeseori o a treia condiție – cea de valoare minimă – care nu apare explicit decât în regulile fiscale. În prezent, această valoare minimă se ridică la 2.500 lei (începând cu februarie 2014).

1.4.2.2.1. Amortizarea unor imobilizări corporale

Terenurile au, de regulă, o durată de viață nedeterminată, deci nu se amortizează. Dimpotrivă, celelalte imobilizări corporale (inclusiv amenajările de terenuri) au durate de viață limitate și este necesară folosirea mecanismului amortizării pentru a repartiza costurile lor pe duratele de utilizare estimate.

Pentru calculul amortizării conform regulilor contabile (și fiscale) românesti trebuie să cunoaștem trei elemente:

- valoarea de amortizat;
- durata de utilizare;
- regimul de amortizare.

În ceea ce privește **valoarea de amortizat**, varianta cea mai simplă este să o facem egală cu costul suportat pentru dobândirea activului respectiv¹ – regula este obligatorie contabil și fiscal în România, chiar dacă apar și unele excepții.

Stabilirea **duratei de amortizare** ar trebui să se facă pe baza estimărilor entității cu privire la ritmul în care se va utiliza bunul, condițiile de utilizare, durata de viață a produselor/serviciilor obținute prin exploatarea bunului respectiv, politica de investiții a firmei etc. Constatăm totuși că, din comoditate și din oportunism, de multe ori se rețin duratele stabilite prin reglementări fiscale, așa încât amortizarea corespunzătoare să fie recunoscută și fiscal. În prezent, este în vigoare HG 2.139/2004 în care se recomandă entităților să aleagă durate de amortizare dintr-un interval precizat într-un catalog cu aplicabilitate generală². Regula fiscală spune că, odată aleasă durata normală de funcționare a mijlocului fix, aceasta rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune. Catalogul cu pricina cuprinde următoarele informații necesare identificării mijlocului fix și stabilirii duratei normale de funcționare: codul de clasificare; denumirea grupei, a subgrupe, clasei, subclasei și a familiei, după caz, precum și denumirea mijloacelor fixe amortizabile; limita minimă și limita maximă a duratei normale de funcționare, în ani.

A stabili **regimul de amortizare** înseamnă a hotărî modul în care valoarea de amortizat se repartizează pe durata de amortizare. Cel mai simplu este să împărțim valoarea de amortizat la numărul de ani (de luni) ai duratei estimate de viață, obținând astfel o amortizare constantă pe fiecare din perioadele respective. Acest regim simplu și ușor de aplicat se cheamă **amortizarea liniară** și este cel mai folosit de practicieni. Regula fiscală, preluată explicit și în contabilitate stabilește că amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care are loc punerea în funcțiune.

Pe lângă amortizarea liniară, norma contabilă și cea fiscală din România permit și alte regimuri:

- amortizarea degresivă: se începe de la amortizare mare în primul an diminuându-se constant;
- amortizarea accelerată – aceasta este prin excelență o amortizare fiscală și permite trecerea pe cheltuieli cu amortizarea în primul an de funcționare a unei părți de până la 50% inclusiv din valoarea de intrare a imobilizării, urmând ca diferența să se repartizeze liniar pe ce-a mai rămas din durata de viață;
- amortizarea pe unitatea de produs – la punerea în funcțiune a imobilizării, se stabilește cantitatea de produse/servicii care se poate obține cu imobilizarea

¹ Nu la fel stau lucrurile în normele internaționale (IAS/IFRS), cel puțin la nivel teoretic. Aici valoarea de amortizat este diferența dintre valoarea de intrare (costul) și **valoarea reziduală**. Prin aceasta din urmă înțelegem sumele care s-ar putea obține din valorificarea activului imobilizat respectiv, la sfârșitul duratei de utilizare. Teoretic, această abordare este mai bună, mai completă, dar, în practică, se prea poate ca multe entități obligate să aplice IAS/IFRS să-și simplifice evidențele, considerând valoarea reziduală egală cu zero.

² Până la alegerea duratei dintr-un interval, cataloagele cuprindeau durate fixe. Vezi, în acest sens, HG 964/1998 (M.Of. 520/1998); HG 266/1994 (M.Of. nr. 180/1994), Legea nr. 62/1968 modificată prin Decretul nr. 393/1976 și republicată în Buletinul Oficial nr. 6-7/1977.

respectiv, se împarte costul inițial la această cantitate iar amortizarea din fiecare lună se stabilește înmulțind costul unitar cu cantitatea efectiv realizată în fiecare perioadă.

1.4.2.2.2. Despre evoluția valorii unui mijloc fix

În contabilitate, reținem în legătură cu mijloacele fixe atât valoarea de intrare, cât și amortizarea cumulată. Asta pentru că ne interesează să știm nu numai cât ne-au costat imobilizările atunci când le-am procurat, ci și cât s-au uzat, altfel spus cât ar valora în prezent. Astfel, pentru mijloacele fixe (dar și pentru alte active) se stabilește valoarea netă contabilă, ca diferență între valoarea de intrare și amortizarea cumulată:

$$\text{Valoarea netă contabilă (VNC)} = \text{Valoarea de intrare (de înregistrare)} - \text{Amortizarea cumulată}$$

Această valoare netă se calculează, de regulă, odată cu întocmirea unor documente contabile de sinteză: anual, semestrial, trimestrial... Luăm exemplul următor: valoare de intrare 960.000 lei, durată de viață 10 ani, amortizare liniară, punere în funcțiune în august 2015. Știm că amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care a avut loc punerea în funcțiune. Astfel, la sfârșitul anului 2015, valoarea netă contabilă se calculează parcurgând pașii următori:

- amortizarea anuală: $960.000 / 10 = 96.000$ lei;
- amortizarea pe cele 4 luni din 2015 (septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie): $4 \times (96.000 / 12) = 4 \times 8.000 = 32.000$;
- valoarea netă contabilă la 31.12.2015 este de $960.000 - 32.000 = 928.000$ lei.

- dacă vrem să continuăm calculele și pentru anul următor, atunci amortizarea pe 2016 este de 96.000 lei, iar valoarea netă contabilă la 31.12.2016 ajunge la $960.000 - (32.000 + 96.000) = 832.000$ lei.

Una dintre problemele semnificative ale mediului economic o reprezintă evoluția prețurilor. În cazul imobilizărilor, acest subiect poate deveni dificil având în vedere tocmai durata lungă de deținere/exploatare a bunurilor și drepturilor respective. Dacă prețurile pe piață scad, atunci intervine o depreciere a mijloacelor fixe, depreciere pe care contabilul este obligat să o înregistreze, de regulă, pe cheltuieli. Dacă dimpotrivă, prețurile de piață cresc, atunci aprecierea mijloacelor fixe poate fi luată în considerare, ca opțiune. În acest caz, operațiunea prin care se recunoaște noua valoare a imobilizărilor poartă numele de *reevaluare* și constă, din punct de vedere tehnic, în înlocuirea valorii nete contabile cu valoarea de piață (în normele contabile mai noi se folosește termenul *valoare justă*). Este suficient să ne gândim la evoluția prețurilor terenurilor și construcțiilor din România până pe la începutul lui 2008. Creșterile au fost rapide și semnificative, ceea ce a făcut ca reevaluarea să reprezinte o opțiune interesantă pentru entitățile implicate în astfel de activități. Reevaluarea poate fi avantajoasă și din punct de vedere fiscal. Astfel, impozitul pe clădiri datorat de persoanele juridice (plătibil autorităților locale) este mai mare pentru clădirile cărora nu li s-a aplicat reevaluarea în ultimii trei ani: cota

de principiu¹ este între 0,25% și 1,50% din valoarea de inventar a clădirii, în timp ce, dacă în ultimii trei ani clădirea nu a fost reevaluată, atunci cota se va situa între 5% și 10%.

1.4.2.3. Imobilizări financiare

Dacă la imobilizările necorporale avem drepturi de exploatare, de utilizare etc., la imobilizările financiare identificăm drepturi de natură financiară:

- dreptul de a primi bani la scadențe mai îndepărtate de un an: **creanțe pe termen mediu și lung;**

- drepturi oferite de deținerea de titluri precum acțiunile și părțile sociale și pentru care folosim termenul generic de **titluri de participare.**

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1.4.2.3.1. Creanțele pe termen mediu și lung

Ne imaginăm ușor că, în contabilitatea unei entități care se ocupă cu finanțarea altor firme pot apărea frecvent și cu ponderi mari astfel de creanțe. Este îndeosebi cazul băncilor, dar și al societăților de leasing ori al altor instituții financiare nebankare (IFN, după regulile stabilite de BNR).

Reamintim că prin **creanță** înțelegem un drept de a primi bani (sau altceva) la scadențe precizate. În măsura în care aceste scadențe sunt mai îndepărtate de 12 luni, creanța devine imobilizată. De altfel, știm cu toții că la primirea unei finanțări, sub formă de credit bancar sau sub altă formă, se întocmește un *scadențar*, adică un document sub formă de tabel în care se prezintă cel puțin ratele de plată și componența acestora. În cazul unui credit pe termen lung rambursabil în rate, în scadențar găsim rate ale căror scadențe sunt până-n 12 luni și rate scadente dincolo de 12 luni. Ei bine, normele contabile spun că este necesar ca prezentarea în bilanț a unei astfel de creanțe să se facă în poziții distincte, separând partea pe termen scurt de cea pe termen lung.

Creanțe imobilizate por apărea și în alte situații decât creditarea/finanțarea. Găsim aici și garanții depuse/lăsate la terți pe termen mai mare de un an, precum și depozite bancare la scadențe mari. Pentru exemplificare, invocăm exemplu garanțiilor de bună execuție acordate clienților de firmele de construcții. Una din formele în care se concretizează aceste garanții este reținerea de către client a unei părți din suma facturată de constructor². Plata acestei sume se va face la expirarea perioadei de garanție de bună execuție și dacă perioada este mai mare de 12 luni (situație foarte probabilă), atunci, în contabilitatea constructorului, partea asta de creanță va apărea la imobilizări financiare.

¹ Stabilirea precisă a cotei de impozit pe clădiri este în sarcina consiliului local.

² La facturare, în contabilitatea constructorului apare o creanță - dreptul de a primi banii de la beneficiarul lucrărilor.

De asemenea, în contabilitatea firmelor din România se regăsește de câțiva ani și o structură care ține de politica guvernamentală în ceea ce privește protecția mediului: certificate verzi – acestea sunt primite de producătorii de energie din resurse regenerabile și se pot vinde sau folosi pentru desfășurarea de activități poluante. Dacă tranzacționarea acestor certificate verzi este amânată, atunci drepturile la pe care le reprezintă se vor contabiliza într-o structură de imobilizări financiare.

1.4.2.3.2. Titluri de participare și grupuri de întreprinderi

Termenul *titluri de participare* (participații) nu mai apare explicit în norma contabilă actuală. O să-l folosim totuși întrucât este mai simplu și pentru că a fost prezent în norme până în 2005 inclusiv. În această structură găsim acțiunile, părțile sociale și alte titluri deținute pe termen lung. În OMFP 1802/2014, lista imobilizărilor financiare de această natură include:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate;
- acțiunile deținute la entități asociate;
- acțiunile deținute la entități controlate în comun;
- titlurile puse în echivalență;
- alte titluri imobilizate.
- alte investiții deținute ca imobilizări.

În enumerarea anterioară apar termeni care necesită lămuriri suplimentare. De exemplu, prin *entități afiliate* sau legate trebuie să înțelegem persoane fizice sau juridice aflate în relații de rudenie sau în relații de participație. Astfel, dacă două întreprinderi sunt controlate de o a treia, atunci toate trei se află în relații de afiliere. În contextul mai restrâns al definirii imobilizărilor financiare, prin persoane afiliate înțelegem însă mai degrabă întreprinderile în care entitatea de referință deține acțiuni sau părți sociale, astfel încât să poată exercita un control asupra acestora. Firma care exercită controlul se numește *societate mamă*, în timp ce firma asupra căreia se exercită controlul este *filială*. Prin control, aici înțelegem puterea pe care o are societatea mamă de a impune filialei politicile operaționale, financiare sau de altă natură. Măsura cea mai sigură (dar nu singura) a controlului o dau drepturile de vot deținute de mamă în filială. Dacă mama are peste 50% din drepturile de vot, atunci se consideră că exercită un control numit uneori exclusiv. Dacă o firmă are mai puțin de 50% din voturile într-o altă firmă, dar mai mult de 20%, atunci prima se cheamă *investitor* și a două *entitate asociată* (relația dintre ele se cheamă influență semnificativă). Societatea mamă (sau investitorul), împreună cu filialele și cu întreprinderile sale asociate formează un *grup de întreprinderi*.

1.4.3. Active circulante

Activele deținute pe termen scurt și care, de regulă, participă la un singur ciclu de exploatare ori se decontează în cel mult 12 luni sunt **active circulante**. După forma pe care o îmbracă, identificăm trei structuri: stocuri, creanțe pe termen scurt și trezorerie.

1.4.3.1. Stocuri

Stocurile sunt, în general, bunuri deținute pe termen scurt. Câteodată, în această structură intră și unele servicii, în cazul producției neterminate (producție în curs de execuție). Ce mai bună definiție a stocurilor este una prin enumerare și vine direct din norma contabilă.

Aceasta ne spune că **stocurile** sunt

active circulante care îndeplinesc una din următoarele condiții:

a) sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

sau

b) sunt aflate în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;

sau

c) sunt aflate sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Definițiile prezentate în cele ce urmează sunt luate din normele contabile, dar trebuie să acceptăm că, în practică, distincțiile dintre diferitele categorii de stocuri nu sunt întotdeauna foarte clare. Aceasta face ca, în situații asemănătoare, entități diferite să facă încadrări diferite. De cele mai multe ori, miza este mică, în sensul că efectele asupra informației contabile finale nu sunt prea importante. Astfel, e bine să acceptăm o anumită libertate a entităților în ceea ce privește încadrările bunurilor în diversele categorii de stocuri. Ordinea în care prezentăm definițiile stocurilor este următoarea: mărfuri, materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, produse, active biologice de natura stocurilor, ambalaje, producție în curs de execuție.

1.4.3.1.1. Mărfurile

Cel mai la îndemână exemplu de stocuri îl reprezintă **mărfurile**. S-ar putea însă ca uneori să exagerăm în ceea ce privește încadrarea unor bunuri la această categorie. Definiția cea mai riguroasă le desemnează drept bunuri cumpărate pentru a fi vândute în aceeași stare sau după transformări nesemnificative, indiferent de forma fizică pe care o îmbracă.

Astfel, pâinea cumpărată pentru a fi vândută este marfă. La fel, mașinile, clădirile, terenurile, biscuiții și băuturile cumpărate pentru a fi vândute se încadrează tot la mărfuri. Nu sunt mărfuri bunurile obținute din producție proprie pentru a fi vândute: acestea se încadrează, de regulă, la *produse finite*. Uneori, limita dintre mărfuri și produse este una relativă și îi revine contabilului misiunea de a face o încadrare rezonabilă. În fond, nu este prea important din punct de vedere al efectelor asupra raportărilor financiare dacă ceea ce vindem este marfă

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	(capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

sau se încadrează la produse. Ba chiar există situații în care firma obține produse, apoi le transferă scriptic și le vinde ca mărfuri. Un astfel de exemplu apare în alimentația publică. Mâncarea pregătită în bucătăria restaurantului este produs, dar băuturile de la bar vândute cu aceeași ocazie sunt mărfuri. Nevoia de simplificare face ca, uneori, produsele obținute la bucătărie să fie transferate scriptic la mărfuri, pentru ca vânzarea totală să se înregistreze de o manieră omogenă.

Din punct de vedere al reflectărilor contabile, dacă o întreprindere vinde materii prime sau consumabile, înregistrarea contabilă a acestei operațiuni presupune transferul scriptic al bunurilor respective tot prin categoria de mărfuri - acesta nu-i decât un "moff" contabil, plecat de la premisa puțin cam rigidă potrivit căreia materiile prime și consumabilele nu sunt destinate vânzării, ci exclusiv consumului.

1.4.3.1.2. Materii prime și materiale consumabile

Termenii din titlul acestui subcapitol sunt foarte cunoscuți și frecvent folosiți de către diverse categorii de persoane, implicate sau nu în contabilitate. În principiu, elementul comun al stocurilor de materii prime și de materiale consumabile este că ambele dispar, de regulă, la prima utilizare - este puțin probabil ca, în urma consumului lor, acestea să rămână neschimbate, în forma inițială, așa încât să mai poată fi utilizate încă odată.

Diferența pe care norma contabilă o stabilește între cele două structuri de stocuri este că, de regulă, *materiile prime se regăsesc* în produsul finit, integral sau parțial, în forma inițială sau transformată, în timp ce *materialele consumabile nu se regăsesc* în produsul finit. Și această distincție poate fi uneori ambiguă: de exemplu, ce reprezintă combustibilul (cărbune, păcură) folosit în centralele termice pentru obținerea agentului termic? Materie primă sau consumabil? Putem găsi argumente pentru încadrarea la ambele structuri:

- reprezintă materie primă pentru că energia pe care o conține se regăsește în agentul termic furnizat;
- reprezintă material consumabil pentru că una dintre caracteristicile combustibilului este că arde, adică dispare.

Oricun am încadra combustibilul respectiv, reflectările contabile nu suferă și prezentarea informației contabile poate fi realizată de o manieră satisfăcătoare pentru utilizatori dacă se oferă detalii cu privire la obiectul de activitate al firmei cu pricina.

Exemple de materii prime:

- grâul cumpărat de o firmă de panificație și/sau de morărit;
- buștenii cumpărați, pentru producătorul de cherestea;
- minereurile, pentru anumite forme ale industriei metalurgice;
- cartonul, pentru producătorul de ambalaje...

Înainte de a identifica niște *exemple de consumabile*, este util să prezentăm clasificarea acestora, în conformitate cu normele contabile: materiale auxiliare; combustibili; materiale pentru ambalat; piese de schimb; semințe și materiale de plantat; furaje; alte materiale consumabile.

Clasificarea este sugestivă, așa încât ne imaginăm câteva situații concrete:

- hârtia de scris sau de ambalaj, cerneala, pixurile, clamele, capsele etc. cumpărate pentru a fi utilizate se încadrează toate la consumabile;
- lemnul de foc, motorina și benzina nu se regăsesc de regulă în produsul finit, așa că rămân și ele tot consumabile;
- cutiile de plastic, de carton, de aluminiu, recipientele de sticlă, bidoanele de plastic (pet-uri) care nu circulă în regim de restituire și care au fost cumpărate pentru ambalarea produselor se regăsesc la consumabile;
- grâul cumpărat ca sămânță pentru culturile viitoare este consumabil (vezi mai sus, situația în care grâul este materie primă);
- hrana cumpărată pentru a fi dată animalelor se duce la consumabile...

1.4.3.1.3. Produse (finite, intermediare, reziduale) și producție în curs de execuție

Definiția standard a produselor finite ne spune că bunurile se încadrează aici dacă îndeplinesc trei condiții:

- au parcurs integral procesul de producție;
- sunt corespunzătoare din punct de vedere calitativ;
- există unui document de recepție, prin care, teoretic, să se realizeze predarea de la responsabilul cu producția către un gestionar al produselor finite.

Dacă măcar una dintre condițiile enumerate nu se îndeplinește, încadrarea se face în structuri diferite, conform arborelui decizional din figura nr. 1.5.

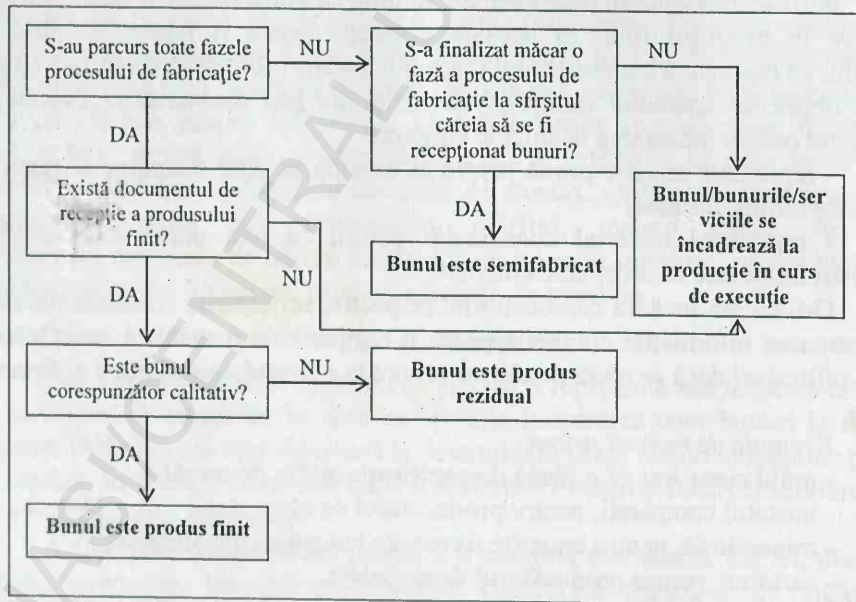


Figura nr. 1.5 – Recunoaștere contabilă a diferitelor produse

Câteva detalieri despre **semifabricate**: acestea au parcurs una sau mai multe faze ale procesului de fabricație (dar nu toate), sunt recepționate ca atare și sunt destinate:

- fie utilizării în fazele următoare ale procesului de fabricație;
- fie vânzării ca atare.

Începând cu 2015, OMFP 1802/2014 introduce o structură nouă – *produse agricole* – definite ca produse rezultate în momentul recoltării de la activele biologice ale entității (câteva exemple: lapte, lână, struguri, fructe diverse...)

În ceea ce privește **producția în curs de execuție**, aceasta parcurs și ea, într-o anumită măsură, faze din procesul de fabricație dar, spre deosebire de semifabricate, nu poate fi vândută ca atare și nici nu este, de regulă, recepționată fizic. Singura posibilitate rezonabilă în ceea ce o privește este continuarea prelucrării.

Câteva exemple schematice:

a) dacă din *grâu* (ca materie primă) obținem în final diverse produse de panificație, atunci filiera încadrărilor contabile se poate prezenta, de o manieră simplistă, astfel (figura nr. 1.6):

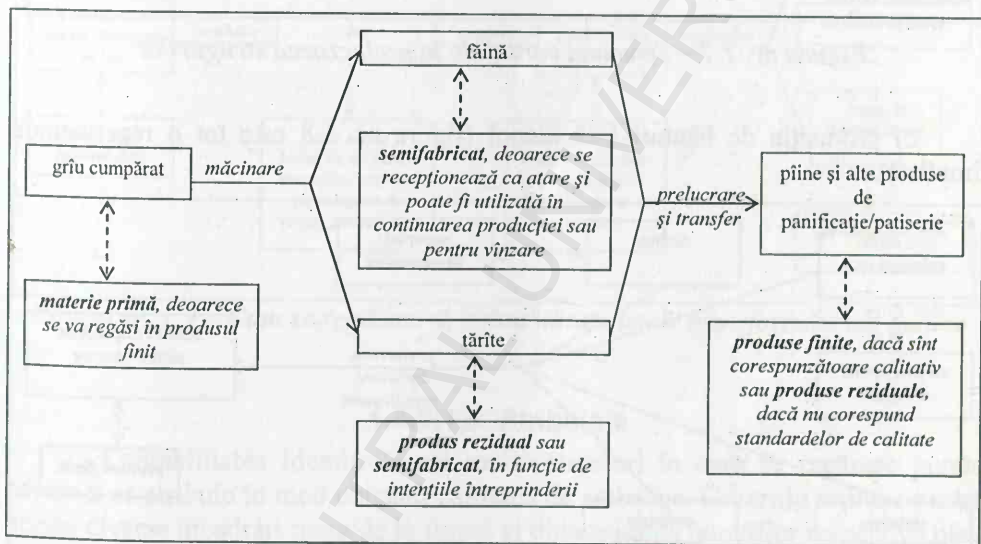


Figura nr. 1.6 – Transformări contabile ale materiei prime grâu

b) cumpărare de struguri, dar și struguri din producția proprie, prelucrați în vederea obținerii de băuturi (reprezentarea din figura nr. 1.7 este tot una simplistă, procesele de producție fiind adeseori mult mai complexe):

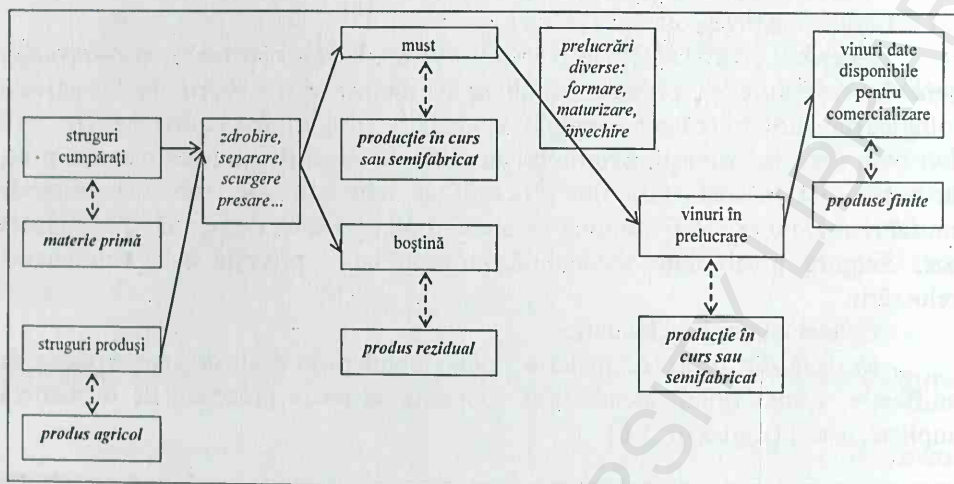


Figura nr. 1.7 – Structuri contabile în prelucrarea strugurilor

c) producție de băuturi fără alcool (figura nr. 1.8 este tot o reprezentare simplistă):

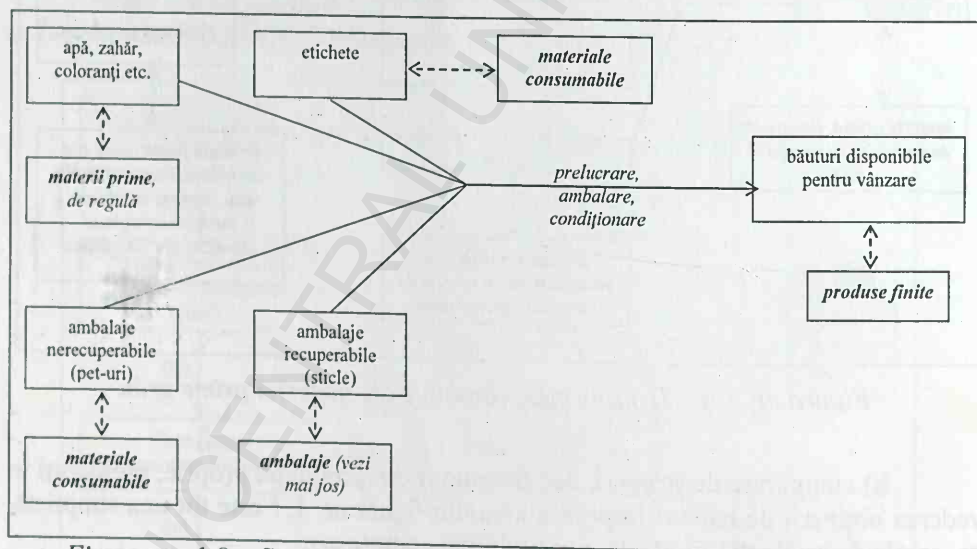


Figura nr. 1.8 – Structuri contabile în obținerea unor băuturi nealcoolice

1.4.3.1.4. Active biologice de natura stocurilor

OMFP 1802/2014 precizează că în cadrul stocurilor se cuprind și active biologice care urmează să fie recoltate ca produse agricole sau vândute ca atare. Exemplele date de norme se referă la animalele destinate producției de carne, animalele destinate vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile de porumb, de grâu etc., copacii crescuți pentru cherestea.

Știm că unele animale se contabilizează ca imobilizări (active biologice productive) – este cazul celor care participă la mai multe cicluri de exploatare și care au valori individuale semnificative. Totodată, animale tinere se încadrează mereu la stocuri, până când li se stabilește destinația. De exemplu, un mânz este stoc până se maturizează suficient cât să fie utilizat la producție sau la reproducție; după maturizare, dacă entitatea își propune să-l folosească în continuare, atunci îl transferă la imobilizări.

Pentru exemplificarea unei filiere mai lungi, în figura nr. 1.9 ne imaginăm traseul de la ouă la produse din carne de pasăre, în cazul unei firme cu procesele de producție integrate:

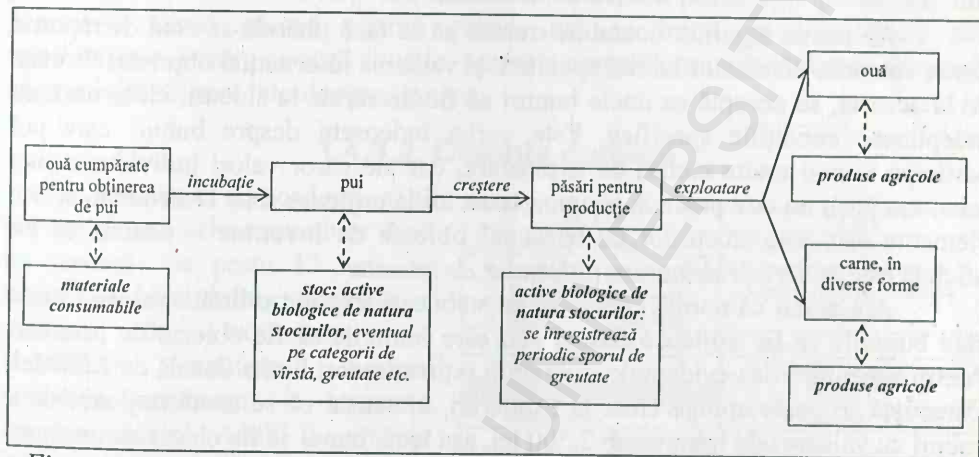


Figura nr. 1.9 – Cum se regăsesc în contabilitate unele transformări ale ouălor

1.4.3.1.5. Ambalaje

Contabilitatea identifică mai multe structuri în care se regăsesc bunuri cărora li se atribuie în mod obișnuit calitatea de ambalaje. Criteriile reținute pentru aceste diverse încadrări merg de la forma și dimensiunile bunurilor respective până la caracterul lor restituibil sau nerestituibil.

Astfel, containerele sau alte tipuri de bunuri cu valori mari și cu durate de viață de peste 1 an se încadrează la **mijloace fixe**. Unele lăzi ori alte tipuri de ambalaje cu durate de viață mai mari de 1 an, dar cu valori individuale relativ mici se pot încadra la structura **obiecte de inventar** (vezi mai jos). Materialele de ambalat (hârtie, cartoane, plastice diverse, pet-uri etc.) sunt puse în contabilitate la **materiale consumabile** deoarece, pe de o parte, nu se regăsesc în produsul și, pe de altă parte, nu circulă în regim de restituire – ele dispar pentru furnizor odată cu livrarea produselor către clienți și nu se facturează distinct, costurile aferente recuperându-se prin prețul produselor. Dimpotrivă, sticlele, borcanele, navetele care circulă în regim de restituire se evidențiază separat în structura **ambalaje**. De regulă, acestea apar distinct în documentele de livrare și prețurile lor se separă de prețul produselor pe care le protejează. Entitățile care livrează bunuri puse în astfel de ambalaje au nevoie de o evidență suplimentară a ambalajelor aflate la terți, atât

cantitativă, cât și valorică. În circuitul acestor ambalaje se practică un preț căruia îi putem spune *preț de garanție*, adică suma pe care ar plăti-o clientul atunci când nu mai poate restitui ambalajele. Situațiile pot fi diverse: clientul poate plăti garanția atunci când primește ambalajele (de exemplu când se vând bunuri unor persoane fizice) sau poate să-și asume doar obligația de a plăti prețul corespunzător, urmând ca plata efectivă să se facă doar atunci când nu se mai restituie bunurile. Când clientul are certitudinea că nu mai poate restitui o parte din ambalaje, îl va înștiința pe furnizor și acesta va întocmi factură pentru bunurile respective.

1.4.3.1.6. Obiecte de inventar

Aplicarea regulilor contabile trebuie să se facă ținându-se cont de raportul dintre costurile diverselor lucrări specifice și valoarea informației obținute. Plecând de la această, se acceptă ca unele bunuri să fie încadrate la stocuri, chiar dacă nu îndeplinesc condițiile specifice. Este vorba îndeosebi despre bunuri care pot participa la mai multe cicluri de exploatare, dar ale căror valori individuale sunt mici, așa încât nu este practică recunoașterea lor la mijloace fixe. Desemnăm aceste elemente asimilate stocurilor cu termenul **obiecte de inventar** – denumirea lor oficială este *materiale de natura obiectelor de inventar*.

Am arătat că norma contabilă nu stabilește explicit o limită valorică peste care bunurile să fie mijloace fixe și sub care bunurile să fie obiecte de inventar. Pentru a-și simplifica evidențele, contabilii rețin adeseori limita fiscală de 2.500 lei. Câteodată se poate ajunge chiar la exagerări, în sensul că se caută mijloace de a coborî cu valoarea de intrare sub 2.500 lei, așa încât bunul să fie obiect de inventar. Care ar fi avantajul? Dacă bunul este pus la mijloace fixe, atunci trecerea pe cheltuieli a valorii lui de intrare se va face eșalonat pe durata de amortizare. Dimpotrivă, valoarea de intrare a unui obiect de inventar se trece pe cheltuieli dintr-o dată, la punerea în funcțiune. Astfel, pentru firmele care doresc neapărat să-și diminueze imediat profitul, este mai interesantă recunoașterea ca obiect de inventar a unor active.

Practicile însă pot fi dintre cele mai diverse. De exemplu, dacă se cumpără 100 piese de mobilier pentru o sală de conferințe, s-ar putea ca nici o piesă individuală să nu aibă o valoare unitară mai mare de 2.500 lei. Astfel, dacă evidențiem mobilierul pe fiecare piesă, o să avem o sumă de obiecte de inventar a căror trecere pe cheltuieli este imediată. Dacă însă vedem tot mobilierul dintr-o sală ca un obiect de evidență unic, atunci vom recunoaște un mijloc fix cu mai multe componente și a cărui trecere pe cheltuieli se va face pe o durată de viață ceva mai lungă. Bineînțeles că exemplu este simplist, încadrările făcându-se nu numai pe considerente fiscale sau contabile, ci având în vedere și elemente tehnice sau de altă natură.

Cine hotărăște cum e mai bine? În mod normal, încadrarea se face de către persoana/persoanele însărcinate cu recepția și la contabilitate ajunge hârtia cu decizia deja luată. În realitate, și aici pot apărea situații dintre cele mai diverse...

1.4.3.1.7. Stocuri la terți

Recunoașterea ca atare a stocurilor descrise anterior este condiționată de existența unor documente de recepție și de prezența lor fizică în spațiile entității (depozite, magazine etc.). Totuși, din diverse motive, unele stocuri pot fi trimise/lăsate la terți în vederea păstrării, prelucrării, condiționării etc. Pentru consemnarea acestei operațiuni, contabilitatea a creat structura *stocuri la terți*.

Dacă, de exemplu, întreprinderea cumpără materii prime sau mărfuri în cantități mari și nu are spații pentru depozitarea lor, atunci poate să le lase la furnizor sau să le transporte la un terț, în vederea păstrării. O altă operațiune în care pot fi implicate stocuri la terți este trimiterea de materii prime spre prelucrare: din depozitele firmei pleacă materii prime, dar se întorc produse finite sau semifabricate. Pentru această situație, normele contabile nu-s încă foarte clare, așa că practicile nu sunt întotdeauna unitare.

1.4.3.2. Creanțe curente

Creanțele cu scadențe până într-un an sau cele care, chiar dacă au scadențe de peste 12 luni, se decontează în durata normală a ciclului de exploatare, se încadrează, conform normei contabile românești, la structura *creanțe curente*. Astfel de creanțe pot apărea în relația cu tot felul de persoane: clienți, furnizori, salariați, autorități publice, asociați/acționari etc. Fiind vorba de elemente de activ apărute ca urmare a unor relații de natură juridică, este foarte important ca, în recunoașterea lor, să se invoce unul sau mai multe documente justificative. De asemenea, evidența operativă a creanțelor se va face pe fiecare partener în parte. Ba chiar, în relația cu un partener anume s-ar putea să fi fost emise mai multe documente, la date diferite și cu scadențe diferite. În acest caz, pentru a evita neînțelegerile, este util să ținem și o evidență pe scadențe.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1.4.3.2.1. Clienți

Contabilul folosește termenul *clienți* atât pentru a identifica persoanele cărora entitatea le vinde ceva (bunuri, servicii, lucrări), cât pentru a reflecta creanțele apărute de pe urma vânzărilor cu pricina.

Pentru a pune o creanță în structura clienți este necesar să se îndeplinească cel puțin două condiții:

- operațiunea să se refere la vânzarea de bunuri, servicii, lucrări care fac obiectul activității de bază a întreprinderii (astfel, vânzarea de imobilizări corporale pe care entitatea nu le mai folosește nu se înregistrează în această structură);
- creanța să apară dintr-o factură.

La aceste două condiții putem adăuga și o a treia - clienții să nu fie angajați ai firmei de referință. Cele trei condiții enumerate sunt stabilite ca principiu

general, de la care pot apărea multe excepții, în funcție de situațiile particulare. Pentru schematizare, putem să le reprezentăm în figura nr. 1.10.

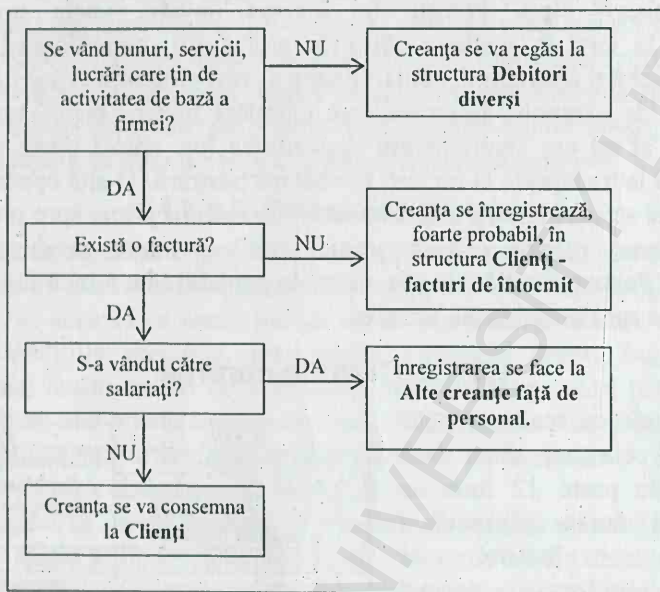


Figura nr. 1.10 – Condiții contabile de recunoaștere a creanțelor clienți

Apar situații când *factura* nu se întocmește la livrare din diverse motive. Astfel, în cazul livrărilor frecvente de bunuri precum pâinea, ziarele, este indicat să se întocmească o factură pentru mai multe livrări (la o săptămână, la 10 zile, dar nu mai târziu de sfârșitul lunii). Asta nu înseamnă că livrările individuale se fac fără documente - se folosește *avizul de însoțire*. Până la intrarea României în UE (adică până la 31.12.2006 inclusiv) factura se numea *factură fiscală* și, împreună cu avizul de însoțire, aveau *regim special*. Asta însemna că numerele și seriile acestor documente erau unice, că ele erau gestionate centralizat la nivelul ministerului finanțelor și că aveau forme standard. Acest regim special se justifica prin dorința de control strict al circulației documentelor în cauză. Începând cu 1.01.2007, regimul a devenit dintr-o dată extrem de relaxat în aparență, în sensul că numerotarea, formatarea și gestiunea facturilor și a avizelor de însoțire devine o sarcină internă a fiecărei entități. Ba chiar, în codul fiscal apare o precizare potrivit căreia facturile nu mai trebuie nici măcar semnate ori ștampilate. În aceste condiții, entităților supuse obligației de a întocmi facturi nu le mai rămâne decât să asigure cel puțin:

- un sistem de numerotare unic în serie a facturilor emise;
- conținutul informativ al facturilor, conform cu lista informațiilor cerută de codul fiscal;
- emiterea facturii până cel mai târziu pe 15 ale lunii următoare celei în care are loc livrarea;

- întocmirea acestui document în cel puțin două exemplare (există și excepții).

În figura nr. 1.11, vedem că, dacă livrarea are loc fără factură, atunci creanța se consemnează la *Clienți - facturi de întocmit*, de unde se transferă la *Clienți*, odată cu facturarea. În general, la facturarea de bunuri, servicii sau lucrări, se invocă un contract în care s-au prevăzut și condiții de plată. Dacă furnizorul a acceptat o scadență ceva mai îndepărtată¹, atunci s-ar putea să aibă nevoie de bani înainte de scadență. Tot așa, furnizorul ar putea solicita un fel de garanție din partea clientului. În astfel de situații pot interveni *efectele comerciale - cambie sau bilet la ordin* - ca document suplimentar în relația dintre furnizor și client. Aceste hârtii de comerț nu intervin neapărat doar într-o relație clasică de vânzare-cumpărare, ele pot fi utilizate și în alte contexte. Noi ne limităm aici numai la cazurile în care efectele de comerț urmează unei facturi.

Pentru a descrie oarecum mecanismul efectelor de comerț, reținem că ele reprezintă niște hârtii (cu regim special, reglementat de BNR) prin care o persoană (numită *tras*) primește ordin de la o altă persoană (numită *trăgător*) sau se angajează să plătească o sumă de bani la o scadență precizată, unei alte persoane (numită *beneficiar*). Beneficiarul și trăgătorul pot fi aceeași persoană. Putem enumera două avantaje importante ale efectelor de comerț:

- se pot transforma în bani înainte de scadență: trăgătorul sau orice altă persoană care deține efectul la un moment dat poate să-l *sconteze* la bancă;

- se pot folosi ca *instrumente de plată* - în loc să dăm unui furnizor bani, îi cedăm efectul de comerț (cu condiția să-l accepte), urmând ca la scadență deținătorul să fie cel care încasează suma de la tras.

Scontarea amintită mai sus înseamnă transferul efectului către bancă în schimbul sumei trecute în el, mai puțin comisioanele băncii, bineînțeles... Astfel, la scadență, trasul va plăti băncii sau eventual altei persoane căreia banca i-a cedat hârtia. Dacă trasul nu poate face plata la scadență, deținătorul efectului se îndreaptă împotriva celui de la care a dobândit efectul².

În contabilitatea furnizorului (a trasului), creanța pentru care s-a emis/s-a primit un efect de comerț se transferă de la *Clienți* la o structură specifică numită *Efecte de primit* (vezi figura nr. 1.11).

¹ Atunci când, de exemplu, clientul este un distribuitor foarte important, cu rulaje mari, iar furnizorul are dimensiuni mai mici și dorește neapărat să intre în relație cu clientul respectiv, este posibil să se accepte condiții de plată favorabile clientului, dar nu neapărat foarte comode pentru furnizor.

² Aceasta reprezintă una din particularitățile importante ale dreptului cambial.

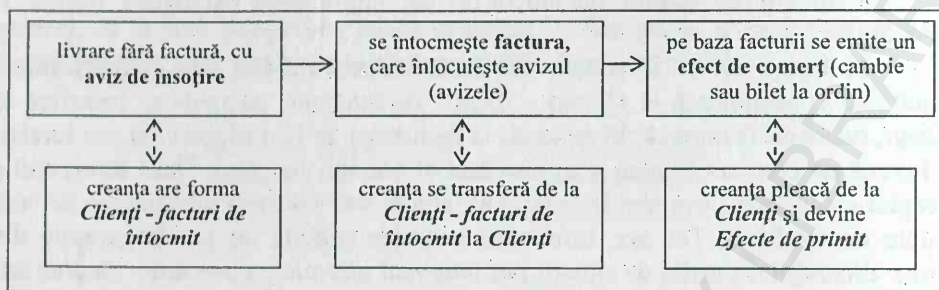


Figura nr. 1.11 – Faze în recunoașterea contabilă a creanțelor clienți

Relațiile cu clienții nu sunt întotdeauna ideale. Atunci când scadența a fost depășită și când se estimează că vor apărea probleme cu recuperarea banilor, contabilul poate considera creanțele respective ca depreciate și le transferă într-o structură sugestivă intitulată **Clienți incerti sau în litigiu**. Pentru a face o astfel de încadrare, entitatea trebuie să-și creeze proceduri care să-i permită să estimeze că o creanță sau alta s-a depreciat și să-i mai permită să estimeze deprecierea respectivă. De regulă, constatarea deprecierei creanțelor este o componentă a lucrărilor de inventariere, dar poate apărea și ocazional, de exemplu cu ocazia declarării stării de insolvență a unui client.

1.4.3.2.2. Creanțe față de furnizori

În relația cu furnizorii apar, de regulă datorii. Totuși, atunci când, de exemplu, plătim furnizorilor avansuri, avem dreptul de a le cere să ne livreze bunurile/serviciile/lucrările pentru care am plătit avansul respectiv. Din punct de vedere al încadrărilor contabile formale, această creanță se numește **furnizori-debitori**. Mai reținem de aici că termenul generic *debitori* este utilizat pentru a desemna persoane față de care avem creanțe, drepturi. Prin opoziție, termenul *creditori* se folosește pentru a desemna persoanele față de care entitatea de referință are datorii.

O particularitate fiscală a avansurilor este că primitorul acestora trebuie, de cele mai multe ori, să întocmească factură pentru avansurile primite¹ și să colecteze deci taxa pe valoarea adăugată anticipat față de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Creanță față de furnizori mai apare și atunci când cumpărăm de la aceștia bunuri puse în ambalaje restituibile, ambalaje pentru care am plătit sau ne-am angajat să plătim garanții.

Un alt gen de tranzacție în care intervine datoria față de furnizori îl reprezintă **creditarea inter-întreprinderi** pe termen scurt. Regulile juridice generale stabilesc faptul că operațiunea de acordare de credite este rezervată unor entități autorizate în acest sens și supravegheate de BNR. De aici rezultă că, principal, o întreprindere de producție sau de comerț nu poate acorda împrumuturi unei alte entități. Totuși, pentru a evita o astfel de interdicție, se poate apela tocmai

¹ Termenul limită pînă la care trebuie întocmită factura este cel general - pînă pe 15 ale lunii următoare.

la mecanismul avansurilor. Astfel, între două entități nefinanciare se încheie un contract de vânzare-cumpărare, în virtutea căruia firma care va da bani cu împrumut devine cumpărător; iar firma beneficiară a banilor devine vânzător. În contract se scrie că plata se va face integral sau parțial în avans, lucru care se și întâmplă, creditul devenind astfel efectiv. La sfârșitul perioadei de creditare, contractul se reziliază, pseudo-vânzătorul restituie avansul, plus niște penalități pe post de dobândă. Astfel, din punct de vedere formal părțile implicate în contract sunt acoperite, singura problemă fiind indisponibilizarea temporară a taxei pe valoarea adăugată, la cel care joacă rolul furnizorului și primește avansul.

1.4.3.2.3. Creanțe în relația cu angajații

Și relația cu salariații se concretizează, de cele mai multe ori, în datorii ale entității față de aceștia. Momentul în care contabilul recunoaște aceste datorii este sfârșitul lunii - atunci se cunoaște exact cât a muncit fiecare angajat, pe baza datelor din pontaje, din fișe de prezență sau din alte sisteme de măsurare a timpului de lucru. Dacă însă plata salariilor se face în două tranșe - avans și lichidare - atunci avansul se achită undeva pe la jumătatea lunii, când nu este încă înregistrată datoria. Plata avansului se concretizează într-o ieșire de bani și în apariția unei creanțe - dreptul firmei ca, la sfârșitul lunii, să rețină din salariul total calculat sumele plătite deja ca avans. Creanța se duce într-o structură intitulată **avansuri acordate personalului**.

Există și **alte creanțe față de personal** unde se înregistrează drepturi ale entității față de angajați apărute ca urmare a unor evenimente precum:

- vânzarea de bunuri ori servicii către salariați, cu reținerea eșalonată a prețului din salariile acestora;
- imputarea unor lipsuri sau a unor pierderi, în urma inventarierii sau a altui tip de control.

1.4.3.2.4. Creanțe și datorii privind taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect¹ ajuns în România după 1990 (se aplică efectiv de la 1 iulie 1993). Se pare că TVA este un impozit cu randament bun, de vreme ce s-a generaliza la nivelul UE. În plus, TVA permite evitarea impunerii multiple, în cascadă, deoarece se aplică doar asupra diferenței dintre vânzările și cumpărările din același stadiu al circuitului economic. Astfel, dacă exagerăm puțin considerând că o entitate vinde tot ceea ce a cumpărat la prețurile de cumpărare, atunci taxa pe care o va plăti este zero, pentru că valoarea adăugată este zero. Totodată, se consideră că mecanismul TVA face ca procedurile de controlul fiscal să se deruleze mai ușor, având în vedere că orice tranzacție de vânzare-cumpărare pune în relație cel puțin două părți și se poate astfel realiza un control încrucișat. În prezent, TVA este un impozit reglementat la

¹ Una din cele mai curențe clasificări ale impozitelor le împarte în directe și indirecte. **Impozitele directe** se stabilesc nominal în sarcina unor persoane fizice sau juridice, în funcție de veniturile sau de averea acestora, în timp ce **impozitele indirecte** se percep cu prilejul vânzării unor bunuri sau servicii, adică vizează consumul (după Văcărel, I. și alții, *Finanțe publice*, editura didactică și pedagogică, București, 1994).

nivelul UE printr-o directivă aplicabilă în toate statele membre. Din această directivă rezultă reguli comune, cu aplicabilitate generală, chiar dacă rămân unele elemente de detaliu pe care le stabilește fiecare stat în parte.

Pentru o mai rapidă explicare a principalelor caracteristici ale contabilității TVA, apelăm la o simplificare semnificativă încercând să aflăm ce se înțelege în acest context prin noțiunea de *valoare adăugată*¹. Preluăm astfel definiția din prima reglementare românească privind TVA², unde se spune că „valoarea adăugată [...] este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările aceluiași stadiu al circuitului economic”. În legea actuală, această definire fiscală a valorii adăugate nu mai este preluată, dar noi o acceptăm, considerând că ne ajută în înțelegerea mai rapidă a noțiunii. Din definiția de mai sus nu trebuie să înțelegem că stă cineva să calculeze diferența dintre vânzările și cumpărările unei entități pentru a aplica o cotă în vederea stabilirii sumei datorate bugetului. Mecanismul TVA se bazează pe o manieră indirectă de calcul pusă în evidență în figura de mai jos (atunci când cota³ de TVA este de 24%):

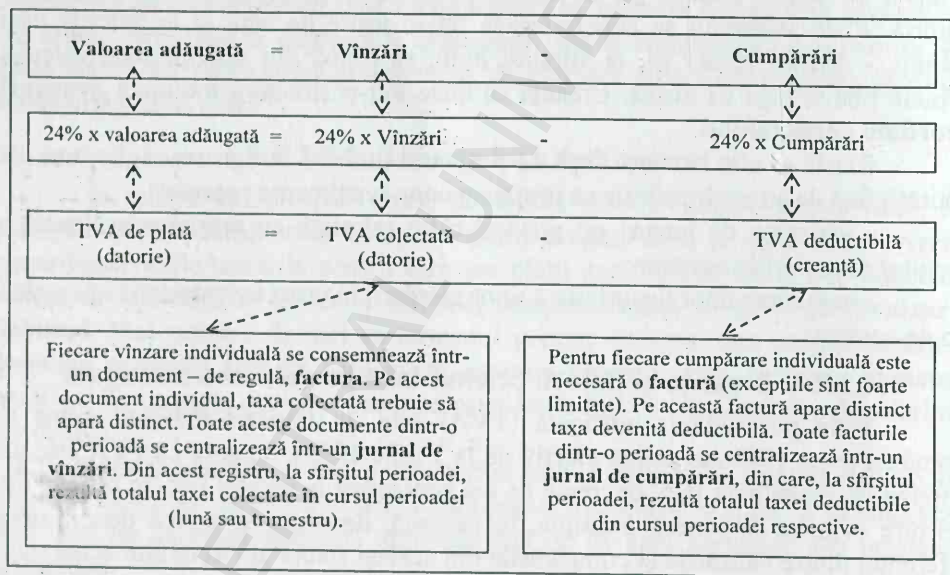


Figura nr. 1.12 – Încercare de definire a taxei pe valoarea adăugată

Din figura nr. 1.12 rezultă că mecanismul TVA este unul relativ simplu, dar este necesar să existe documente individuale completate corect pentru fiecare operațiune individuală de vânzare și de cumpărare, documente centralizate în

¹ Descrierea de aici a valorii adăugate nu are nimic în comun cu definițiile serioase pe care le putem găsi în analiza financiară, în economia politică sau în contabilitatea națională.

² Ordonanța guvernului României nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată (în M. Of. nr. 200/17.8.1992).

³ În prezent, în România mai avem o cotă de 9% și una de 5%. Cele mai importante operațiuni cărora li se aplică 9% sunt livrările de cărți, ziare, reviste, medicamente, precum și la cazarea în sectorul hotelier, în timp ce cota de 5% este rezervată vânzării de locuințe noi, în anumite condiții.

registrele amintite mai sus. Comparația dintre datele centralizate periodic în jurnalul de vânzări și în cel de cumpărări se face pe o declarație fiscală numită **decont de TVA**. Dacă în urma comparației rezultă că taxa colectată (afărentă vânzărilor) este mai mare decât cea deductibilă (afărentă cumpărărilor), ca în schema de mai sus, atunci diferența va reprezenta o datorie față de buget și se numește **TVA de plată**. În fapt, din comparația dintre o datorie mai mare (taxa colectată) și o creanță mai mică (taxa deductibilă), rezultă o datorie egală cu diferența. Aceasta este o situație destul de frecventă.

Dacă, dimpotrivă, taxa colectată (afărentă vânzărilor) este mai mică decât taxa deductibilă (afărentă cumpărărilor), atunci datoria este mai mică decât creanța și diferența dintre ele este o creanță mai mică, numită, în contabilitate, **TVA de recuperat**. În codul fiscal și în decontul de TVA, această taxă de recuperat se numește **suma negativă de TVA**. În ce situații însă poate apărea taxă deductibilă mai mare decât cea colectată și, implicit, TVA de recuperat? E simplu:

- fie vânzările sunt mai mici decât cumpărăările;
- fie cota la vânzări este mai mică decât cota la cumpărări.

Prima situație (cumpărări mai mari decât vânzările) poate apărea atunci când, de exemplu, firma face investiții mari – cumpără imobilizări – iar vânzările rămân relativ constante ori nu cresc imediat în aceeași măsură. Taxa de recuperat rezultată din această situație poate fi recuperată de la buget sau, mai degrabă, se va compensa cu eventuala TVA de plată din perioadele următoare.

În a doua situație, putem invoca îndeosebi livrările către terți din afara țării (exporturi sau livrări intracomunitare¹). Regula generală spune că aceste operațiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere. Asta înseamnă că la livrare nu se pune TVA pe factură, în timp ce pentru cumpărări avem dreptul să deducem taxa din facturile furnizorilor. Rezultă astfel, în mod sistematic, taxă colectată mai mică decât taxa deductibilă, adică TVA de recuperat. Este foarte probabil ca un astfel de exportator să solicite frecvent statului restituirea taxei cu pricina.

Am invocat, mai sus, termenul *scutire cu drept de deducere*. Este util să precizăm că, din punct de vedere al TVA, operațiunile entităților se pot clasifica în

- **operațiuni impozabile**, pentru care entitățile trebuie să îndeplinească obligațiile cu privire la TVA)

și

- **operațiuni neimpozabile**, pentru care firmele nu colectează taxă la livrare/prestare, neavând obligații cu privire la taxă, dar având, în unele cazuri, drepturi rezultate din mecanismul TVA.

Pentru a rezuma, reamintim că, în ceea ce privește TVA, contabilul identifică patru categorii importante:

¹ Începând cu 1.01.2007, intrarea României în UE a făcut ca livrările externe să se clasifice, din punct de vedere al TVA, în două mari categorii:

- **livrări intracomunitare**, în care, în general, vânzătorul este român iar cumpărătorul este rezident din alt stat UE;
- **exporturi**, în care vânzătorul este român iar cumpărătorul este rezident din afara UE.

- TVA colectată – **datorie** – obligația firmei ca la vânzare să adauge pe factură sau pe alt document, suma obținută prin aplicarea cotei specifice la prețul de vânzare fără TVA;

- TVA deductibilă – **creanță** – dreptul entității de a scădea taxa aferentă cumpărărilor din taxa aferentă vânzărilor, atunci când se stabilește taxa de plată, la sfârșitul perioadei;

- TVA de plată – **datorie** – obligația entității de a plăti la bugetul statului diferența dintre taxa colectată, mai mare, și taxa deductibilă, mai mică;

- TVA de recuperat – **creanță** – dreptul entității de a cere statului să-i restituie diferența dintre taxa deductibilă, mai mare, și taxa colectată, mai mică.

1.4.3.2.5. Alte creanțe în relația cu autoritățile publice

În afară de multe datorii față de autorități fiscale sau parafiscale, entitățile pot avea și creanțe în relația cu diversele bugete. O astfel de structură se numește **subvenții**. Aici se regăsesc drepturile entității de a cere autorităților să-i ofere subvențiile la care s-au angajat, odată cu îndeplinirea condițiilor din contractele încheiate în acest sens. De exemplu, dacă un furnizor de utilități vinde la prețuri administrate, mai mici decât costurile, atunci înregistrarea vânzării ar putea genera două creanțe:

- creanța **clienți** – dreptul de a încasa de la clienți contravaloarea bunurilor/serviciilor livrate, la prețul stabilit;

- creanța **subvenții** – dreptul de a încasa de la autorități diferența care să-i asigure cel puțin acoperirea costurilor.

O altă situație ar putea apărea în urma obținerii de finanțări din multele fonduri comunitare puse la dispoziția entităților din România după intrarea în UE (dar și înainte de aderare). În contractele încheiate de finanțator cu beneficiarii se cuprind, foarte probabil, clauze clare cu privire la condițiile de îndeplinit pentru primirea efectivă a banilor (asigurarea cofinanțării, achiziția de bunuri/servicii din UE, angajarea de personal, organizarea de licitații etc.). Dreptul solicitantului - consemnat în structura **subvenții** - de a cere banii de la finanțator apare doar după ce se îndeplinesc condițiile contractuale.

Tot în relația cu autoritățile mai pot apărea creanțe generale de plata unor impozite mai mari decât cele datorate sau de anularea unor penalități. Pe aceeași linie, dacă angajatorul are dreptul de a primi bani de la diversele bugete ale asigurărilor sociale atunci va consemna tot atâtea creanțe. De exemplu, angajarea de absolvenți permite angajatorului, în anumite condiții, să beneficieze de subvenții de la agenția de ocupare a forței de muncă – poate apărea de aici o creanță față de agenția respectivă.

1.4.3.2.5. Alte creanțe curente

Creanțele neîncadrate într-o structură specifică se recunosc, de regulă, la poziția **debitori diverși**. Intră aici creanțe din vânzarea de imobilizări, din garanții acordate pe termen scurt, din imputări efectuate în relația cu persoane din afara entității etc.

În relația cu asociații sau acționarii, societatea comercială este uneori în poziție de creditor. Atunci când asociații/acționarii s-au angajat să pună aporturi la dispoziția firmei, cu ocazia înființării sau ulterior, dreptul entității de a le cere asociaților/acționarilor să-și onoreze angajamentul se consemnează în structura de creanțe **decontări cu asociații/acționarii privind capitalul**.

1.4.3.3. Active de trezorerie

Cele mai *lichide* active ale întreprinderii se regăsesc în contabilitate la structura *trezorerie*, ale cărei componente concrete se referă îndeosebi la:

- bani, în casierie sau în conturi la bancă, în lei sau în valută, în conturi curente sau în conturi de acredite;

- diverse valori de încasat: cecuri, efecte comerciale de încasat (ajunse la scadență), efecte depuse la bancă spre scontare;

- valori diverse: bilete de călătorie, timbre fiscale și poștale, tichete de masă;

- investiții financiare (plasamente) pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni, alte titluri);

- sume avansate în numerar angajaților pentru a face plăți în numele entității.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1.4.3.3.1. Conturi la bănci

Cea mai mare parte a decontărilor realizate de întreprinderi și de alte entități se derulează prin intermediul băncilor. Chiar dacă numerarul reprezintă încă un mijloc important de plată, putem afirma că băncile au un rol hotărâtor în gestiunea disponibilităților entităților. Această situație are mai multe consecințe, dintre care enumerăm:

- este mai ușor să se urmărească circuitul banilor de către autoritățile sau de către alte persoane interesate în acest sens;

- se elimină cea mai mare parte a riscurilor și a dificultăților aferente lucrului cu numerar;

- poate apărea ceva mai multă încredere în relațiile dintre parteneri, având în vedere implicarea uneia sau a mai multor bănci;

- se asigură comisioane și alte categorii de remunerare pentru băncile implicate...

Din punct de vedere contabil, lucrurile sunt simple: la contabilitate ajunge **extrasul de cont** din care se vede ușor cât mai are întreprinderea la bancă (soldul), ce plăți s-au făcut și pe ce destinații, ce sume au intrat și de unde. E bine să reținem că, de regulă, extrasul de cont are două coloane de sume: debit și credit. Interpretarea celor două coloane este simplă:

- în **debit** (rulaje debitoare) găsim ieșirile de bani din contul entității sau, altfel spus, plățile efectuate de bancă în numele entității și din banii acesteia;
- în **credit** (rulaje creditoare) avem intrările de bani în contul entității, adică banii primiți de bancă pentru entitate.

Dacă vorbim despre **soldul** din extrasul de cont - acesta este de regulă **creditor** și arată de câți bani mai dispune entitatea la bancă. Uneori, pe extrasul de cont, soldul contului la bancă este debitor: asta înseamnă că banca a făcut plăți în numele entității în sume mai mari decât cele de care dispunea aceasta - s-a acordat o **descoperire de cont**, adică entitatea a negociat anterior cu banca o limită de creditare din care se pot face astfel de plăți. Un astfel de sold debitor din extrasul de cont ne obligă să nu mai considerăm structura respectivă un activ, ci o datorie de trezorerie al cărei loc este în pasivul bilanțului entității.

Firma poate să-și deschidă câte conturi la bancă dorește, la toate băncile care acceptă acest lucru.

Dacă banii din conturile bancare sunt în valută (euro, USD etc.) atunci apare o problemă de evaluare, în sensul că evidența contabilă trebuie ținută și în valută, dar și în lei. De exemplu, dacă la începutul lunii avem 1.000 euro primiți la cursul de 4,40 lei/euro și în cursul perioadei facem o plată de 980 euro la cursul de 4,50 lei/euro, atunci, imediat după efectuarea plății, contabilitatea ne oferă următoarele informații:

- din evidența în euro, rezultă că mai avem $1.000 - 980 = 20$ euro, informație foarte credibilă și ușor de verificat și de acceptat;

- din evidența în lei, rezultă că mai avem: $1.000 \times 4,40 - 980 \times 4,50 = 4.400 - 4.410 = -10$ lei!

În mod evident, un astfel de sold în lei nu este corect și pentru a ajunge la situația reală, este nevoie să înregistrăm o sumă care să aducă soldul de la -10 lei la $20 \times 4,50 = 90$ lei. Suma respectivă egală cu $90 - (-10) = 100$ lei reprezintă o diferență favorabilă de curs valutar trecută de contabil la venituri.

O variantă particulară a disponibilităților la bancă o reprezintă **acreditivul**. Acesta este un mecanism ceva mai greoi și mai costisitor, utilizat atunci când încrederea dintre furnizor și client este limitată. Se utilizează mai ales în tranzacțiile internaționale, dar poate apărea și în relații interne.

Putem exemplifica gândindu-ne la o entitate (clientul) care vrea să cumpere bunuri de la un furnizor. Când se negociază condițiile de plată, furnizorul spune că vrea să fie plătit în avans, în timp ce clientul nu vrea să plătească decât după ce primește bunurile care fac obiectul tranzacției. Dacă niciuna din părți nu cedează, atunci situația se poate debloca cu intervenția uneia sau mai multor bănci, prin deschiderea unui acreditiv. Astfel, clientul (plătitorul) va „bloca” suma necesară plății într-un cont la o bancă agreată de furnizor și, conform cu înțelegerea în trei, banca nu va da drumul la bani până când furnizorul nu dovedește că și-a îndeplinit obligațiile. În general, din suma respectivă nu se pot face plăți decât beneficiarului pentru care a fost deschis acreditivul. Astfel, clientul are aproape certitudinea că banii nu pleacă decât după ce furnizorul va fi livrat bunurile, iar furnizorul are și el

aproape certitudinea că va primi banii dacă va livra bunurile. În acest mecanism, plata nu mai depinde în mod hotărâtor de intenția ulterioară a clientului.

1.4.3.3.2. Casa

Când contabilul vorbește de **casă** se referă la numerarul existent în casieria unității, în lei sau în devize. Multă lume a auzit de obligația de a ține evidența intrărilor și ieșirilor de numerar prin completarea **registrului de casă**, atât de verificat de către autorități... În mod normal, activitatea de casierie se realizează de una sau mai multe persoane (casieri) cărora este bine să nu li se dea prea multe alte atribuții.

Trebuie menționat faptul că autoritățile încearcă să oblige întreprinderile să diminueze cât mai mult operațiunile în numerar, în scopul realizării unei mai bune discipline financiare. În acest sens, o persoană juridică poate efectua plăți în numerar în limita unui plafon maxim de 10.000 lei, iar plățile către o singură persoană juridică sunt admise în limita unui plafon în sumă de 5.000 lei (cu unele excepții). De asemenea, sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de materii prime, materiale, semifabricate, produse finite, obiecte de inventar, prestări de servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei.

1.4.3.3.3. Alte valori

Dacă firma a cumpărat sau dispune în alt mod de timbre fiscale și poștale, de bilete de transport sau de alt tip neconsumate, de tichete de masă ori alt tip de tichete valorice, atunci reflectarea lor contabilă se face în structura de activ **alte valori**.

Vom exemplifica pe scurt situația **tichetelor de masă**. Acestea reprezintă pentru entități avantajul că se poate suplimenta remunerația salariaților fără costuri fiscale prea mari. Astfel, în loc de o mărire de salariu care ar genera și sporirea concomitentă a contribuțiilor sociale și fiscale specifice, entitatea poate acorda tichete de masă și, pe ansamblu, s-ar putea să iasă mai ieftin, pentru că nu se suportă decât impozitul pe salarii. Soluția este valabilă cel puțin până la următoarea solicitare de mărire a salariilor... În circuitul tichetelor de masă intervin, de regulă, următoarele părți: emitentul, angajatorul, angajatul și furnizorul. Schema cea mai simplă se poate prezenta astfel (figura nr. 1.13):

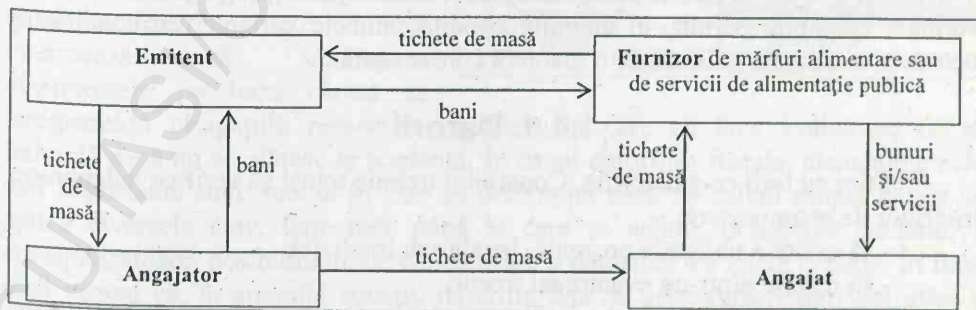


Figura nr. 1.13 – Un circuit al tichetelor de masă

În toată afacerea, se pare că **emitentul** este în poziția cea mai bună: primește bani de la angajator și plătește bani furnizorilor, dar percepe comisioane de la ambii. **Angajatorul** își remunerează suplimentar angajații, trecând costul tichetelor pe cheltuieli deductibile fiscal. **Angajații** beneficiază de un supliment de remunerație puțin impozitat. În fine, **furnizorul** poate să-și sporească vânzările acceptând tichete de masă. Adeseori, prin furnizor înțelegem un magazin obișnuit. Nu trebuie să ignorăm însă și situațiile când angajatorul însuși are în activitatea proprie și componente de comerț și/sau alimentație publică ori își completează activitatea cu astfel de ocupații, sugerându-le angajaților să-și consume acolo tichetele de masă.

1.4.3.3.4. Avansuri de trezorerie

Entitatea trimite adeseori angajați pentru a derula activități în numele ei. Acoperirea costurilor suportate de aceste deplasări sau detașări este în sarcina entității care, adeseori, avansează sume de bani persoanelor respective, în numerar sau în conturi de card. Bani iese astfel din casierie sau din contul la bancă al firmei și se regăsesc în contabilitate în structura **avansuri de trezorerie** – un fel de creanță a firmei: dreptul acesteia de a cere salariilor cu pricina să justifice cu documente plățile efectuate sau să restituie sumele rămase.

Avansurile de trezorerie (numite și avansuri spre decontare) sunt destinate efectuării de plăți către terți față de care firma avea datorii, pentru achiziții de bunuri, dar ele acoperă și cheltuieli cu transportul ori cu cazarea.

1.4.3.3.5. Investiții financiare pe termen scurt

Dacă entitatea are disponibilități nefolosite temporar sau dacă își propune să joace pe piața de capital, atunci **investițiile făcute pe termen scurt** (adică cele deținute pentru a fi transformate în bani rapid – sunt disponibile pentru vânzare în orice moment) se înregistrează contabil la elemente de trezorerie. Adeseori, cele mai lichide dintre investițiile respective se desemnează cu termenul de *echivalente de trezorerie sau de numerar*.

Gestiunea unor astfel de investiții poate ridica probleme serioase de evaluare. Prețul la bursă este adeseori foarte volatil, ceea ce îl obligă pe contabil să se întrebe ce valoare trebuie să prezinte în ceea ce privește aceste plasamente: valoarea de intrare (prețul de cumpărare) sau valoarea justă (prețul actual la bursă)? Normele contabile permit, în anumite condiții, ambele variante, cu condiția ca metoda aleasă să fie utilizată de o manieră consecventă.

1.4.4. Datorii

Știm cu toții ce-s datoriile. Contabilul trebuie totuși să verifice îndeplinirea criteriilor de recunoaștere:

- să existe o obligație prezentă, legală sau implicită;
- să rezulte dintr-un eveniment trecut;
- să fie probabilă ieșirea viitoare de resurse pentru stingerea datoriei respective;

- evaluarea datoriei să se facă de o manieră credibilă.

Clasificarea datoriilor în financiare, alte datorii și provizioane este una simplistă, dar utilă în măsura în care datoriile financiare sunt purtătoare de dobânzi, în timp ce alte datorii nu prea generează dobânzi explicite.

1.4.4.1. Datorii financiare

Încadrăm la datorii financiare împrumuturile ori datoriile asimilate acestora, provenite de la bănci și de la alte organizații autorizate să acorde finanțări diverse: societăți de leasing financiar, cooperative de credit, alte instituții financiare nebankare (IFN).

Totuși, în această structură se încadrează, de exemplu, și împrumuturile datoriile apărute din lansarea de împrumuturi din emisiune de obligațiuni. Acest gen de îndatorare nu se face neapărat către o instituție financiară autorizată – orice poate cumpăra obligațiuni. Este adevărat că plasarea obligațiunilor se realizează printr-un intermediar financiar care se ocupă de formalități și că printre cumpărătorii de obligațiuni se numără multe organizații ale căror activități au o importantă componentă financiară.

În mod concret, norma contabilă enumeră datorii precum: credite bancare pe termen lung, mediu sau scurt, dobânzi aferente acestor credite, datorii față de componentele aceluiași grup, alte datorii financiare. Denumirile lor sunt atât de sugestive încât credem că nu mai este nevoie de lămuriri suplimentare.

1.4.4.2. Alte datorii (comerciale, salariale, fiscale, sociale ...)

Lista datoriilor încadrate aici de contabili este lungă și nu ne vom ocupa decât de cele mai importante: datorii față de furnizori, clienți, salariați, autorități mai mult sau mai puțin fiscale, asociați/acționari etc. Ne

interesează să cunoaștem documentele pe baza cărora se înregistrează obligațiile respective, maniera în care se face evaluarea, ce se întâmplă dacă nu se plătesc la scadență. În cazul datoriilor fiscale, elementele cele mai importante sunt: modul în care se determină baza de calcul asupra căreia se aplică diversele cote, termenele până la care se achită, obligațiile declarative corespunzătoare, posibilitățile de compensare a datoriilor cu unele creanțe. În fine, o să vedem că, în anumite situații, datoriile față de asociați/acționari pot avea o pondere mare în totalul obligațiilor entității ceea ce face dificilă interpretarea

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> <i>(capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)</i>
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> <i>(capital social, prime de capital, reserve, rezultatul exercițiului)</i>
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

datelor furnizate de documentele de sinteză contabile. De asemenea, vom vedea că unele datorii reprezintă opusul unor creanțe despre care am discutat deja.

1.4.4.2.1. Furnizori

Contabilul folosește termenul **furnizori** pentru a desemna atât persoanele de la care se cumpără bunuri și servicii, cât și datoriile apărute față de aceste persoane. Documentul necesar pentru recunoașterea unei datorii în structura furnizori este și aici **factura**. Dacă recepția bunurilor/serviciilor s-a făcut înainte de primirea facturii, atunci datoria se va consemna provizoriu în structura **Furnizori – facturi nesosite** de unde se transferă la Furnizori odată cu venirea facturii.

Pentru o mai bună evidență a datoriilor aferente diferitelor componente ale activității întreprinderii, datoriile față de furnizori se separă în două mari structuri:

- datorii de exploatare, consemnate la **Furnizori** și unde apare obligația din cumpărarea de materii prime, materiale, mărfuri și alte stocuri, servicii diverse, apă, energie etc.; toate aceste achiziții contribuie, de regulă, la buna desfășurare a activității obișnuite a întreprinderii;
- datorii privind investițiile, trecute la **Furnizori de imobilizări** și unde apar, de cele mai multe ori, obligațiile din cumpărarea de imobilizări corporale și necorporale.

Separarea pe cele două structuri este utilă mai ales atunci când se urmărește realizarea bugetelor de trezorerie – fluxurile de bani din exploatare și cele aferente investițiilor trebuie prezentate separat.

La discuția despre **Clienți** am văzut că, în relațiile comerciale (și nu numai) dintre vânzători și cumpărători pot interveni **efectele de comerț**: cambie și/sau bilet la ordin. Poziția celui care, într-un efect de comerț, primește ordin să plătească sau se angajează să plătească, este de **tras**. În contabilitatea trasului, obligația reflectată anterior la **Furnizori** sau la **Furnizori de imobilizări** se va transfera la **Efecte de plătit**, respectiv **Efecte de plătit pentru imobilizări**.

Decontările cu furnizorii (stingerea datoriilor față de aceștia) se pot finaliza, de regulă, prin:

- plata efectivă în bani: prin contul curent la bancă, prin acreditiv, în numerar;
- prin compensarea cu unele creanțe, în doi sau în mai mulți: trebuie găsit circuitul în care să fie implicate mai multe părți care să accepte compensările;
- prin dobândirea de reduceri de la furnizori, caz în care partea de datorie la care furnizorul renunță se trece la venituri sau diminuează cheltuielile.

Există situații când firme cu mulți furnizori externalizează plățile către aceștia: angajează un terț căruia i se transmit toate informațiile necesare și care efectuează plățile respective, urmând ca decontarea cu titularul datoriilor să se facă periodic.

1.4.4.2.2. Datorii față de clienți

Avansurile primite de la clienți se concretizează într-o datorie față de aceștia: obligația de a le livra bunurile sau de a le presta serviciile pentru care au fost primiți banii ori de a le restitui sumele atunci când contractele nu mai pot fi

onorate. Din punct de vedere contabil, o astfel de datorie se regăsește ca **Furnizori – debitori**. De fapt, și aici putem relua comentariile de la **Clienți-creditori** (vezi mai sus). Datoria față de clienți apare și atunci când vindem bunuri pune în ambalaje restituibile. Dacă entitatea primește garanții pentru ambalajele astfel lăsate clienților, atunci garanțiile respective se regăsesc în datorie față de clienții în cauză.

1.4.4.2.3. Salariile și obligațiile sociale și fiscale corespunzătoare

Entitățile care folosesc angajați își asumă obligația de a-i remunera. În urma contorizării îndeplinirii de către salariați a obligațiilor lor profesionale, se întocmesc statele de salarii, de regulă la sfârșitul lunii. În aceste documente apar elementele componente ale remunerației și multe alte informații privind salariații și relația cu aceștia. Datoria se înregistrează inițial în structura **Personal – salarii datorate**, la nivelul salariului brut calculat de entitate. Din această sumă brută se reține avansul deja plătit (dacă este cazul), se mai rețin contribuțiile sociale și fiscale ale angajatului, și eventual alte sume, ceea ce rămâne reprezentând salariul net. Cu excepția avansului (care a fost anterior înregistrat la creanțe – vezi mai sus), toate celelalte rețineri se concretizează în tot atâtea datorii față de diverși terți.

Datoriile față de angajați nu se limitează la salariile consemnate odată cu finalizarea statelor de salarii. Putem avea și:

- datorii din ajutoare materiale pe care entitatea se angajează să le acorde salariaților;

- datorii din participarea salariaților la profitul realizat de entitate – îndeosebi la entitățile cu capital majoritar sau integral de stat, dar se poate la orice altă entitate, în virtutea înțelegerilor dintre aceasta și salariații organizați sau nu în asociații, sindicate, comitete etc.;

- drepturi de personal neridicate – dacă salariile se plătesc în numerar și unul sau mai mulți salariați nu-și ridică banii în trei zile, datoria se transferă în această structură;

- rețineri din salarii datorate terților: salariații pot să fi încheiat convenții cu entități cărora le datorează bani pentru ca plățile să se efectueze direct de angajator, prin reținerea din salarii și virarea către entitățile implicate.

Atunci când discutăm despre salarii, este inevitabil să amintim și despre multele contribuții sociale și fiscale aferente, suportate de angajator și de angajat. Aceste contribuții se justifică prin existența cheltuielilor publice, precum și a indemnizațiilor¹ pe care tot angajații sau foștii angajați le vor primi mai devreme sau mai târziu. Totuși, văzând lucrurile de o manieră egoistă, din punct de vedere al angajatorilor, putem spune că existența acestor contribuții mărește semnificativ costurile salariale. Dacă simplificăm puțin și considerând că totalul salariilor brute suportate de o entitate este de 100, efectul contribuțiilor sociale și fiscale asupra costurilor salariale totale se poate prezenta ca în figura nr. 1.14 (cotele de contribuții sunt cele valabile în 2015).

¹ Este vorba despre pensii și alte drepturi sociale, indemnizații de șomaj, salarii compensatorii etc.

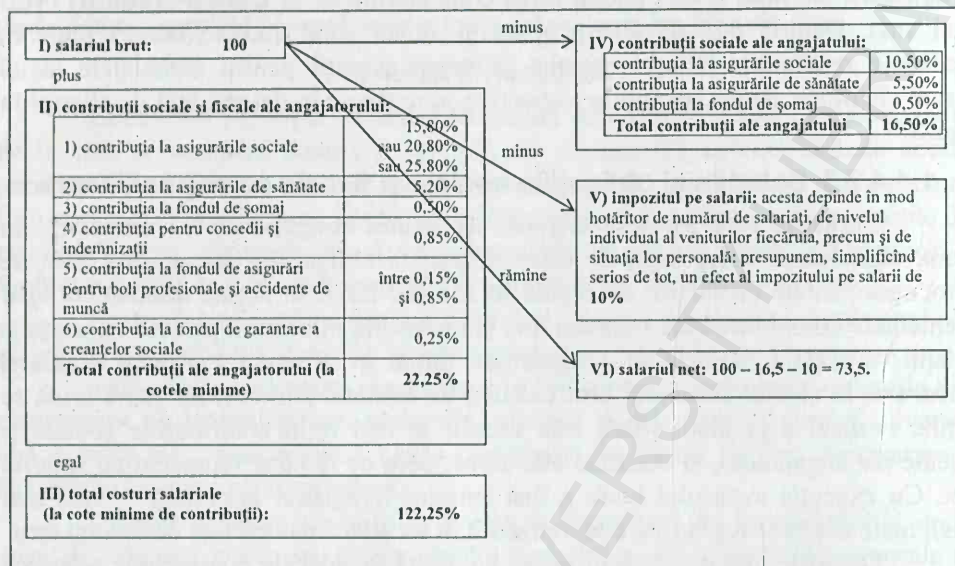


Figura nr. 1.14 – Obligații sociale și fiscale privind salariile – trecerea de la salariul brut la cel net

Astfel, pentru a plăti salarii nete de aproximativ 74 unități, entitatea suportă costuri de minim 122,25 unități.

1.4.4.2.4. Impozitul pe profit

Impozitarea directă a îmbogățirii firmelor se realizează îndeosebi prin intermediul impozitului pe profit. Din acest punct de vedere însă, firmele românești sunt încă împărțite (în 2009) în două categorii:

- plătitori obișnuiți de impozit pe profit;
- contribuabili persoane juridice scutite de impozit pe profit, dar care plătesc un impozit pe venit¹ și care, din punct de vedere fiscal, se numesc microîntreprinderi.

Aceasta separare a contribuabililor creează o discriminare evidentă, acceptabilă însă pentru că simplifică la minimum procedurile de calcul și diminuează semnificativ costurile de administrare. De altfel, statul realizează o afacere excelentă, dacă avem în vedere faptul că multe microîntreprinderi reușesc, într-un fel sau altul, să nu prea declare profituri fiscale, deci să nu prea plătească impozit pe profit. Astfel statul încasează câte puțin, dar sigur, de la mai mulți contribuabili. În schimb, aceștia din urmă (și contabilii lor) nu-și mai fac griji prea mari cu privire la cheltuielile înregistrate, atât timp cât controlul fiscal al acestora devine mai puțin important.

¹ În această categorie intră firmele ale căror venituri totale sunt sub 65.000 euro pe an și care mai îndeplinesc și alte câteva condiții.

Impozitul pe profit este un impozit despre care se vorbește mult, chiar prea mult față de impactul pe care îl are asupra bugetului de stat. În prezent, din punct de vedere al veniturilor aduse la buget, impozitul pe profit este cam pe poziția a patra, după TVA, impozitul pe veniturile persoanelor fizice și chiar după accize.

Discuțiile despre impozitul pe profit se justifică mai ales prin aceea că maniera lui de calcul este una în care intervin elemente asupra cărora se poate acționa în sensul optimizării fiscale. Pentru a justifica această afirmație este necesar să detaliem câte ceva despre calculul acestui impozit.

Impozitul pe profit este egal cu cota de impozit aplicată asupra profitului fiscal. Este important de reținut că nu se calculează impozit pe pierderea fiscală: ori de câte ori rezultatul fiscal este negativ (oricât de mic) impozitul pe profit aferent este zero.

În prezent, **cota de impozit** pe profit în România este de 16%. În ceea ce privește rezultatul fiscal- (Rf), formula după care se calculează este următoarea:

$$Rf = \underbrace{Vt - Cht}_{\text{Rezultatul contabil}} + Chn - Df - Pfr$$

Rezultatul contabil

în care:

Vt = venituri contabile totale;

Cht = cheltuieli contabile totale;

Chn = cheltuieli nedeductibile;

Df = deduceri fiscale;

Pfr = pierdere fiscală reportată.

Vedem că punctul de plecare în calculul rezultatului fiscal în reprezintă **rezultatul contabil**, acesta din urmă calculându-se ca diferență între veniturile totale și cheltuielile totale.

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile contabile se împart în două categorii mari:

- **cheltuieli deductibile** (recunoscute fiscal), adică cele care se scad din venituri atât după regula contabilă, cât și după cea fiscală;

- **cheltuieli nedeductibile** (nerecunoscute fiscal): cele care s-au scăzut din venituri la stabilirea rezultatului contabil dar, pentru că nu-s recunoscute fiscal, trebuie adăugate înapoi atunci când se stabilește rezultatul fiscal.

La rândul lor, cheltuielile nedeductibile se împart în două categorii: cheltuieli integral nedeductibile și cheltuieli cu deductibilitate limitată. Găsim în lista acestora:

- cheltuiala cu impozitul pe profit;
- cheltuielile pentru care nu există documente justificative;
- cheltuielile cu lipsurile neimputabile;
- cheltuielile cu sponsorizarea¹;

¹ În formula de calcul a rezultatului fiscal, cheltuielile cu sponsorizarea sunt integral nedeductibile, urmînd ca recunoașterea fiscală a sponsorizării să se facă prin scăderea directă a unei sume din

- depășirile de cheltuieli de protocol;
- dobânzile care nu îndeplinesc anumite condiții;
- amortizarea care nu corespunde regulilor fiscale etc.

Prin **deduceri fiscale** înțelegem sumele la impozitarea cărora autoritatea fiscală renunță, fie pentru că le-a impozitat deja ori le va impozita mai târziu, fie pentru că acordă întreprinderii o facilitate fiscală. Deducerile fiscale sunt de două feluri:

- venituri neimpozabile - adică venituri luate în calcul la stabilirea rezultatului contabil dar neimpozitate, motiv pentru care se scad din rezultat: venituri din dividende, venituri din anularea unor cheltuieli nedeductibile;
- alte deduceri - cel mai vizibil exemplu îl reprezintă sumele din profit destinate constituirii rezervei legale: maxim 5% din profitul brut anual, până când rezerva legală ajunge la 20% din capitalul social¹.

Pierdere fiscală reportată reprezintă rezultatul fiscal negativ din anii precedenți și pe care firma are dreptul să-l scadă din profitul fiscal din anul de referință atunci când stabilește baza de calcul a impozitului pe profit. Reportarea pierderii se poate face pe o perioadă limitată la 5 ani (7 ani, pentru pierderile fiscale declarate începând cu 2009).

1.4.4.2.5. Alte impozite și taxe

În contabilitate, pentru consemnarea celorlalte impozite și taxe datorate de entități, s-au creat două structuri unde găsim elemente destul de eterogene:

- **Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate** - înregistrăm aici accizele, taxele vamale, impozitul pe veniturile nerezidenților, impozitele și taxele locale (pe clădiri, pe terenuri, pe mijloace de transport, e spectacole...);

- **Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate**, unde consemnăm contribuții la diverse fonduri speciale constituite pe seama unor activități derulate de unele întreprinderi; enumerăm câteva dintre acestea: fondul pentru sănătate publică, fondul pentru mediu, fondul pentru modernizarea punctelor de trecere a frontierei, fondul cultural național, fondul cinematografic, fondul național de solidaritate...

1.4.4.2.6. Datorii față de asociați și dividende de plată

Capitalul social minim pentru societățile cu răspundere limitată (SRL) este încă de 200 lei. Pentru înființarea unei astfel de afaceri este însă nevoie de mai mult decât atât. Totuși, mulți viitori asociați aleg să lase capitalul social la minimul legal, diferența de bani fiind pusă la dispoziția societății sub formă de împrumut. Apare astfel o datorie foarte frecventă la SRL: **Sume datorate asociaților**. Adeseori, valoarea acestei datorii depășește cu mult capitalul social și, în raportările contabile, ea este prezentată alături de celelalte datorii, chiar dacă exigibilitatea ei nu are nimic de-a face cu exigibilitatea datoriilor către alți terți.

impozitul pe profit calculat. Suma care se scade este egală cu MIN(cheltuiala efectivă cu sponsorizarea; 3% x cifra de afaceri; 20% x impozitul pe profit calculat).

¹ Când capitalul social este 200 lei, miza-i puțin importantă...

Când totalul sumelor datorate asociațiilor este foarte mare, bilanțul, ca mărime sintetică, ne oferă o imagine puțin denaturată asupra situației firmei - de fapt aceste datorii sunt aproape resurse proprii și ar fi util să fie considerate ca atare măcar în analiza financiară.

Tot în relația cu asociații/acționarii apare și datoria numită **Dividende de plată**. Toată lumea știe ce-s alea dividende: părți din profiturile realizate de societatea comercială și însușite de asociați/acționari, pe baza hotărârii adunării generale (AGA). De regulă, dividende se plătesc în bani, dar se pot da și în natură. În toate cazurile, societatea comercială plătitoare a dividendelor trebuie să rețină impozitul pe dividende în cotă de 10%, pentru sumele plătite acționarilor/asociațiilor persoane juridice, sau de 16% pentru sumele plătite acționarilor/asociațiilor persoane fizice.

1.4.4.2.7. Datorii diverse

Structurile de datorii dezvoltate până aici reprezintă cele mai frecvente exemple de datorii identificate de contabil. Mai sunt și altele, pe care ne permitem să le considerăm mai puțin importante.

Totuși, dacă apare vreo datorie căreia contabilul să nu-i găsească loc într-o structură specifică, atunci aceasta va fi înregistrată în structura **Creditori diverși**. Reamintim astfel că, prin termenul generic de *creditori* înțelegem persoane față de care entitatea are datorii. Există chiar o lege (a insolvenței¹, nr. 85/2006) în care toate persoanele față de care o întreprindere în dificultate are datorii se numesc *creditori*.

1.4.4.3. Provizioane

Pentru recunoașterea contabilă a unei datorii, este necesară îndeplinirea criteriilor amintite mai sus. Atunci când verificăm dacă se îndeplinesc criteriile respective, putem constata că apar elemente de incertitudine cu privire la momentul viitor al decontării datoriei sau la suma

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i> (capital social, prime de capital, rezerve, rezultatul exercițiului)
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

exactă ce va fi plătită sau chiar la probabilitatea confirmării datoriei respective. Astfel, norma contabilă românească recunoaște că provizioanele sunt datorii dar „se pot distinge de alte datorii [...] prin factorul de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei”. Pentru a exemplifica, este suficient să începem prin a enumera cele mai vizibile provizioane identificate de norma contabilă:

- provizioane pentru litigii;

¹ Conform legii citate, **insolvența** este acea stare a patrimoniului debitorului caracterizată prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru plata datoriilor exigibile. Conform legii, insolvența conduce fie la reorganizare, fie la faliment urmat de lichidare.

- provizioane pentru garanții acordate clienților;
- provizioane pentru dezafectarea de imobilizări și alte acțiuni similare legate de acestea;
- provizioane pentru acțiunile de restructurare;
- provizioane pentru pensii și obligații similare;
- provizioane pentru impozite;
- provizioane pentru terminarea contractului de muncă.

În cazul **litigiilor** de tot felul în care este implicată firma și nefinalizate încă, este necesar ca, cel puțin la sfârșitul anului, să se estimeze șansele de a avea câștig de cauză sau riscurile de a pierde. Dacă probabilitatea de a pierde litigiul este mai mare decât cea de a-l câștiga, atunci prudența contabilă ne obligă să constatăm o datorie. Neavând certitudini cu privire la suma pe care o vom pierde și nici cu momentul exact când se va finaliza litigiul, datoria îmbracă forma unui provizion. Estimarea valorică a pierderii eventuale se poate face prin cercetarea cauzelor similare în care instanța s-a pronunțat deja.

La vânzarea de bunuri de folosință mai lungă sau mai scurtă ori la executarea unor lucrări/prestarea unor servicii, producătorul/executantul își asumă adeseori obligația de a remedia defecțiunile care vor apărea într-o perioadă de garanție stabilită prin contracte și/sau prin lege. Este greu de știut, în momentul vânzării, ce se va defecta și cât se va cheltui cu remedierea. Totuși, pe baza observării situațiilor din trecut se poate estima statistic suma necesară pentru onorarea obligațiilor din perioada de garanție. În acest fel, odată cu cifra de afaceri realizată la vânzare se recunoaște pe cheltuieli și datoria probabilă numită **provizioane pentru garanții acordate clienților**.

Provizioanele pentru restructurare se constituie atunci când firma a demarat planuri de restructurare concrete și estimează că va suporta costuri pentru punerea acestora în aplicare. Norma contabilă stabilește că restructurarea se referă la:

- vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- închiderea unor sedii ale entității;
- modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- reorganizări fundamentale cu efect semnificativ în natura și în scopul activităților entității.

La punerea în funcțiune a unor instalații mai mult sau mai puțin complexe (care servesc, de exemplu, la exploatarea de resurse minerale, dar și în multe alte situații) firma știe că, la finalizarea exploatării respective, trebuie să demonteze, să mute instalațiile respective sau să refacă terenurile implicate. Aceste activități sunt costisitoare și obligația realizării lor se concretizează într-o datorie numită **provizion pentru dezafectare**, recunoscut încă de la punerea în funcțiune a imobilizărilor respective și repartizat astfel pe durata de utilizare a echipamentelor respective.

Prin contractul colectiv sau individual de muncă ori prin lege, firmele își asumă obligația de a indemniza angajații la placarea din entitate, cu ocazia pensionării sau cu altă ocazie. Obligația poate fi valabilă doar pentru salariații care îndeplinesc anumite condiții și poate să depindă de mulți factori, printre care și evoluția viitoare a salariilor persoanelor respective. Un principiu contabil ne obligă la conectarea eforturilor cu efectele și astfel, datoriile privind indemnizațiile respective trebuie recunoscute pe cheltuieli pe măsură ce angajații lucrează pentru entitate. Incertitudinile privind elementele de luat în calcul la stabilirea sumei exacte a indemnizațiilor cu pricina ne obligă la recunoașterea datoriei respective sub forma unui **provizion pentru pensii**.

1.4.5. Capitaluri proprii

Capitalurile proprii (sau resursele proprii sau activul net) reprezintă „averea curată” a firmei, ceea ce rămâne din activ după ce se acoperă toate datoriile. Într-o abordare ceva mai particulară, prin capitaluri proprii înțelegem averea care le-ar mai rămâne asociaților/acționarilor la lichidarea

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii (capital social, prime de capital, rezerve, rezultatul exercițiului)</i>
1. Imobilizări necorporale	
2. Imobilizări corporale	
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

firmei, după ce s-au onorat toate obligațiile acesteia. Este posibil ca, uneori, capitalurile proprii să fie negative: datoriile sunt mai mari decât activul, ceea ce înseamnă că firma nu poate face față tuturor plăților și că, de regulă, sfârșitul este aproape.

În materialul de față vom accepta și o altă definiție a capitalurilor proprii: ele sunt resurse pentru care entitatea nu are obligația de restituire la o scadență precizată.

În dezvoltările următoare ne vom opri asupra celor mai importante structuri de capitaluri proprii specifice societăților comerciale: capital social, prime de capital, rezerve (din profit), rezerve (diferențe) din reevaluare, rezultat reportat, rezerve de conversie.

1.4.5.1. Capital social și prime de capital

Înființarea unei societăți comerciale presupune, printre altele, punerea la dispoziția acesteia a unor aporturi în bani sau în bunuri. Acționarii/asociații transferă din averea personală în averea firmei acești bani/aceste bunuri și primesc în schimb titluri de valoare numite acțiuni, respectiv, părți sociale. Aceste titluri le oferă deținătorilor (asociați/acționari) unele drepturi. Dintre acestea, ne interesează aici dreptul de vot și dreptul la dividende, cărora le putem adăuga dreptul de a fi informat, dreptul de a participa la adunările generale¹ etc. Conform legii, titlurile de același tip emise de o entitate oferă deținătorilor drepturi egale, indiferent de

¹ Pentru mai multe detalii, vezi o versiune actualizată a legii societăților comerciale nr. 31/1990.

momentul emisiunii ori de data la care acționarul/asociatul le dobândește. De aici putem înțelege că acțiunile/părțile sociale emise de o entitate trebuie să aibă un element valoric comun, indiferent de maniera, de momentul și de prețul cu care au fost emise. Acest element comun este **valoarea nominală**.

Definim astfel **capitalul social** drept *valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale emise de o societate comercială în schimbul aporturilor primite de la acționari/asociați ori lăsate de aceștia la dispoziția firmei*¹. Este important de precizat că nu toată valoarea aporturilor în bani sau în natură ale asociațiilor/acționarilor se concretizează neapărat în capital social.

Pentru exemplificare, ne imaginăm înființarea unei societăți pe acțiuni căreia acționarii fondatori (cel puțin 2) îi pun la dispoziție aporturi în bani în sumă de 100.000 lei și primesc 100.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 lei/acțiune. În acest moment inițial, presupunem că valoarea nominală a acțiunilor coincide cu prețul de emisiune (cu suma primită efectiv de la acționari), ceea ce înseamnă că firma va avea în activ 100.000 lei, în contul la bancă și, în pasiv, o resursă proprie – capitalul social – tot în valoare de 100.000 lei (activul fiind astfel egal cu pasivul). Exagerăm puțin considerând că, la un moment dat, firma este cotate la bursă și că prețul de piață al acțiunii respective evoluează astfel încât ajunge la 8 lei/acțiune. Ajunși aici, presupunem că firma emite noi acțiuni pe care le va vinde la bursă unor acționari diferiți de cei inițiali. Întrebarea e: la ce preț (de emisiune) se vor vinde aceste noi acțiuni? Va fi prețul mai apropiat de 1 leu/acțiune (valoarea nominală) sau de 8 lei/acțiune (valoarea de piață în prezent)? Răspunsul nu este greu de intuit: bineînțeles că vânzarea noilor acțiuni emise de entitate se va face la un preț mai apropiat de valoarea justă, preț pe care îl presupunem a fi de 7 lei/acțiune. Dacă acțiunile nou emise sunt tot în număr de 100.000 atunci efectele asupra contabilității entității sunt următoarele:

- în activ intră prețul de vânzare (valoarea de emisiune) 100.000 acțiuni x 7 lei/acțiune = 700.000 lei;

- în pasiv, capitalul social crește doar cu valoarea nominală a acțiunilor emise, adică 100.000 x 1 lei/acțiune = 100.000 lei.

Știm însă că activul și pasivul trebuie să fie egale, așa încât în pasiv mai trebuie să adăugăm diferența de 100.000 x (7 - 1) = 600.000 lei. Regulile contabile spun că această diferență între valoarea de emisiune și valoarea nominală a aporturilor asociațiilor/acționarilor se contabilizează ca **primă de capital**.

În ceea ce privește drumul parcurs de aporturile asociațiilor sau acționarilor până la a fi recunoscute drept avere a firmei, contabilii și juriștii identifică două faze:

- **subscrierea capitalului** – angajamentul asociațiilor/acționarilor de a pune bani/bunuri la dispoziția firmei – capitalul social aferent se numește subscris nevărsat;

¹ Într-adevăr, capitalul social nu apare doar ca urmare a unor aporturi, ci și prin capitalizarea unei părți din profiturile obținute de firmă și pe care asociații/acționarii hotărăsc să le transforme în capital social.

- **vărsarea capitalului** – virarea efectivă a banilor sau transferul bunurilor de la asociați/acționari către societatea comercială.

Pentru unele societăți comerciale, această separare a pașilor de parcurs în crearea capitalului social este una mai degrabă formală, pentru că în realitate lucrurile se derulează uneori de o manieră mai puțin complicată.

În toate cazurile, trebuie să ne ferim să analizăm o întreprindere prin prisma capitalului social – după o anumită perioadă de funcționare, este posibil ca mărirea capitalului social să devină aproape nesemnificativă în raport cu totalul capitalurilor proprii sau cu totalul averii disponibile.

1.4.5.2. Rezerve (din profit)

Scopul activității întreprinderilor este obținerea profitului. Din punct de vedere contabil, la sfârșitul fiecărui an se trage linie și se stabilește cât este rezultatul firmei pe anul respectiv – profit sau pierdere. Dacă rezultatul este pozitiv, atunci se pune problema repartizării lui. Din punct de vedere contabil, există două mari destinații ale profitului net¹:

- fie pleacă din întreprindere, ca dividende sau ca participare a salariaților la profit;

- fie rămâne la dispoziția întreprinderii pe termen mai lung sau mai scurt.

Destinațiile precise ale profitului sunt stabilite de către adunarea generală a asociaților/acționarilor (AGA), de regulă, la propunerea consiliului de administrație sau a administratorului. Dacă AGA hotărăște să lase profit la dispoziția întreprinderii pe termen nedeterminat, atunci, din punct de vedere contabil, profitul respectiv devine **rezerve**.

Din punct de vedere al reglementării care obligă/permite întreprinderii să constituie rezerve, găsim cel puțin trei categorii: rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve. **Rezerva legală** este constituită, așa cum îi spune și numele, ca urmare a respectării unei obligații impuse de lege - este vorba de legea societăților comerciale care precizează că o societate comercială trebuie să constituie din profiturile obținute o rezervă legală de cel puțin 1/5 din capitalul social. Rostul acestei obligații este de a crește garanțiile oferite de firmă terților (îndeosebi creditorilor). Această regulă devine fără prea mare efect atunci când societatea este organizată ca SRL și optează pentru un capital social minim de 200 lei – rezerva legală maximă ajunge la 40 lei, ceea ce nu credem că este de natură să-i liniștească pe creditorii. Dacă, dimpotrivă, capitalul social este mare, atunci și rezerva legală devine importantă. Pentru firmele plătitoare de impozit pe profit, constituirea rezervei legale este interesantă în măsura în care sumele cu această destinație nu se impozitează (în limita a 5% din profitul brut anual, până la atingerea limitei de 20% din capitalul social). **Rezervele statutare** se constituie după cum scrie în statutul (actul constitutiv) societății comerciale și nu se pot utiliza decât pe destinațiile precizate în același statut. Cea mai simplă categorie o reprezintă **alte**

¹ Reamintim că **profitul net** este ceea ce rămâne firmei după scăderea din profitul brut a impozitului pe profit.

rezerve constituite, de cele mai multe ori, prin hotărîrea AGA și care se pot consuma potrivit hotărîrii aceluiași for.

1.4.5.3. Rezerve (diferențe) din reevaluare

Termenul de *rezerve* este utilizat în normele contabile atât pentru a desemna rezervele propriu-zise, cât și alte categorii de resurse, ceea ce este de natură să-i deruteze puțin pe cei mai puțin avizați. Pentru a evita neînțelegerile, am optat pentru termenul de *rezerve din profit* pentru calificarea rezervelor constituite pe baza hotărîrii AGA, în urma repartizării profiturilor firmei (cele de la subcapitolul imediat precedent) și reținem mai degrabă termenul de *diferențe* pentru celelalte categorii de rezerve prezentate în normele contabile.

Diferențele din reevaluare nu apar decât atunci când entitatea optează pentru un tratament contabil în care se reține valoarea justă drept referință. Prin valoare justă înțelegem, aici, un preț care s-ar putea obține pe o piață activă (adică o piață cu suficient de mulți participanți). Pentru exemplificare, ne imaginăm situația unui teren procurat de firmă cu prețul de 20.000 lei, cu câțiva ani în urmă. Conform normei contabile clasice, acest teren apare în bilanț, la active imobilizate, cu prețul de cumpărare. Totuși, dacă astăzi valoarea de piață a terenului respectiv se ridică la 45.000 lei, atunci firma poate să opteze (fără a fi însă obligată) la reevaluare, care constă în înlocuirea valorii de intrare cu cea justă. Pentru aceasta adăugăm în activ, la structura *terenuri* diferența de $45.000 - 20.000 = 25.000$ lei. Păstrarea egalității dintre activ și pasiv ne obligă însă la a adăuga și în pasiv aceeași sumă: găsim repede structura de capitaluri proprii *diferențe (rezerve) din reevaluare*. Opțiunea pentru reevaluare poate conduce la o mai bună informare a terților dar înlocuirea unei valori de intrare, considerată obiectivă (costul de achiziție apare, de regulă, într-un document), cu o estimare subiectivă poate crea probleme de credibilitate și de relevanță a informației astfel furnizate. Cea mai bună soluție este ca valoarea justă reținută pentru activele imobilizate (doar acestea se reevaluează) să fie determinată de către persoane competente - evaluatori autorizați - ceea ce presupune anumite costuri. În plus, din punct de vedere contabil, odată ce am optat pentru reevaluare, trebuie să ne ținem de ea: la fiecare din sfârșiturile ulterioare de an trebuie să determinăm valoarea justă și să consemnăm diferența dintre aceasta și ultima valoare recunoscută, dacă diferența respectivă este semnificativă.

1.4.5.4. Rezerve de conversie

Diferențele de conversie apar în contabilitate atunci când întreprinderea (numită societate mamă) are filiale în străinătate și aceste filiale țin contabilitatea curentă în altă monedă decât cea reținută de mamă. Pentru întocmirea documentelor contabile de sinteză ale societății mamă este necesară astfel o conversie dintr-o monedă în alta. Cum cursurile de schimb la care se face conversia diferitelor componente ale bilanțului nu sunt întotdeauna identice, este ușor să ne imaginăm că apar diferențe de curs valutar a căror contabilizare se face, în anumite condiții, la capitaluri proprii, în structura **diferențe (rezerve) de conversie**.

1.4.5.5. Rezultat reportat

În principiu, dacă o parte din profitul obținut într-un an nu este repartizată de către AGA, atunci profitul respectiv rămâne la resurse ca rezultat reportat, în vederea unei repartizări ulterioare. Rezultatul poate fi însă profit sau pierdere. Dacă rezultatul reportat este profit, atunci se va adăuga celorlalte capitaluri proprii. Dacă, dimpotrivă, rezultatul reportat este pierdere, atunci el va apărea la capitaluri proprii cu semnul minus, diminuând totalul resurselor de care dispune entitatea. Se poate ajunge astfel ca o entitate să aibă capital social de 200 lei, rezerve legale de 40 lei și rezultat reportat de -12.000 lei, ceea ce conduce la capitaluri proprii totale de $200 + 40 - 12.000 = -11.760$ lei. Aparent, situația unei astfel de firme nu-i deloc de invidiat: capitalurile proprii sunt negative pentru că datoriile sunt mai mari decât activele totale, ceea ce înseamnă aproape sigur incapacitate de plată. Totuși, așa cum am arătat mai sus, este foarte important față de cine sunt datoriile și când solicită creditorii plata lor.

1.4.6. Definiții și clasificări privind fluxurile de venituri și de cheltuieli

Bilanțul ne oferă o informație foarte bună cu privire la averea și la datoriile firmei la un moment dat. Trebuie să insistăm însă pe acest *moment dat* – bilanțul nu este decât o fotografie, care, oricât de fidelă ar fi, nu reușește să ne arate altceva decât un instantaneu. Or, activitățile în care este implicată entitatea conduc la modificări ale elementelor de activ și de pasiv, modificări mai mult sau mai puțin importante, mai rapide sau mai lente. Unele din aceste modificări pot conduce la îmbogățirea sau la sărăcirea entității. Fluxurile brute apărute în entitate și de pe urmă cărora se constată astfel de îmbogățiri sau sărăcirii se încadrează, de cele mai multe ori, la structurile contabile de venituri (îmbogățirile) și de cheltuieli (sărăcirile).

1.4.6.1. Cum se ajunge la venituri și la cheltuieli și ce legătură au acestea cu activele și cu pasivele?

Știm din dezvoltările de până acum cam ce înseamnă active, datorii și capitaluri proprii și mai știm că totalul activului este egal cu totalul pasivului:

$$\text{Activ} = \text{Pasiv}$$

$$\text{Activ} = \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}$$

Definirea veniturilor și a cheltuielilor se poate face plecând de la noțiunile specifice bilanțului. Astfel, simplificând¹ lucrurile, putem spune că:

¹ Simplificarea aceasta constă în aceea că, pentru început, ignorăm modificările de capitaluri proprii generate de relația firmei cu asociații acționarii. Într-adevăr, sporirea/reducerea capitalurilor proprii poate apărea și din aporturi/retrageri de aporturi în relația cu asociații/acționarii – acestea din urmă nu generează venituri și nici cheltuieli

- operațiunile de pe urma cărora cresc capitalurile proprii sunt operațiuni generatoare de venituri;

- operațiunile de pe urma cărora scad capitalurile proprii sunt operațiuni generatoare de cheltuieli.

Silogisme pe care le invocăm aici se pot scrie după cum urmează:

a) dacă un activ crește, fără să scadă alt activ și fără să crească un pasiv, atunci păstrarea echilibrului $A = P$ ne obligă să sporim capitalurile proprii: a apărut un **venit**; de exemplu, când se facturează servicii (fără TVA), apare un activ – creanța față de client, nu scade nici un alt activ, nu crește nici o datorie, deci avem un venit brut egal cu prețul de vânzare (fără TVA) - vezi figura nr. 1.15;

b) dacă un pasiv scade, fără să crească alt pasiv și fără să scadă un activ, atunci recunoaștem un **venit**; de exemplu, furnizorul acordă o reducere întreprinderii de referință: scade o datorie, nu scade nici un activ, nu crește nici o altă datorie – suma se trece la venituri; vezi figura nr. 1.15.

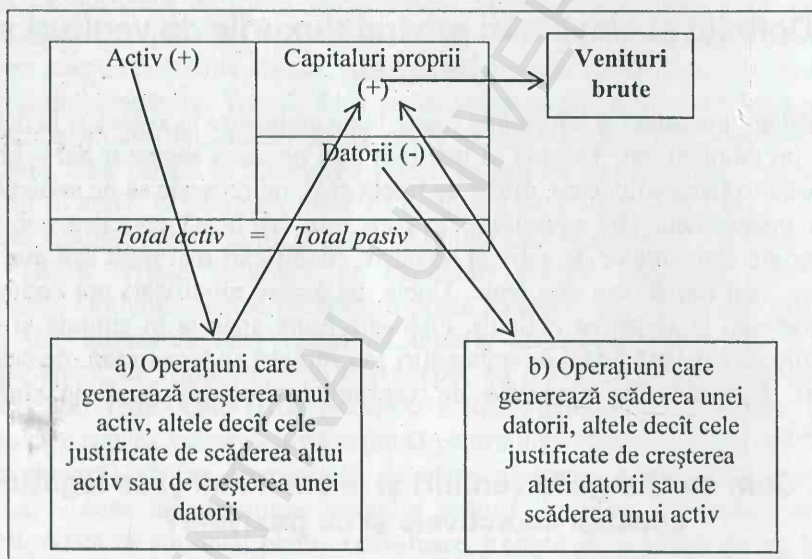


Figura nr. 1.15 – Cum se recunosc veniturile în contabilitate

c) dacă un activ scade, fără să crească alt activ și fără să scadă o datorie, atunci diminuăm capitalurile proprii printr-o **cheltuială**; când, de exemplu, înregistrăm dobânda la un credit bancar, avem o scădere a activului – ies niște bani din contul la bancă, nu crește nici un alt activ, nu scade nici o datorie, deci diminuăm capitalurile proprii (vezi figura nr. 1.16);

d) dacă un pasiv crește, fără să scadă alt pasiv și fără să crească un activ, atunci recunoaștem diminuarea capitalurilor proprii drept **cheltuială**; de exemplu, factura de la furnizorul de servicii de telefonie (facem abstracție de TVA) se concretizează în creșterea unei datorii, fără să crească vreun activ ori să scadă o altă datorie – o trecem la cheltuieli, prin diminuarea capitalurilor proprii (vezi figura nr. 1.16)

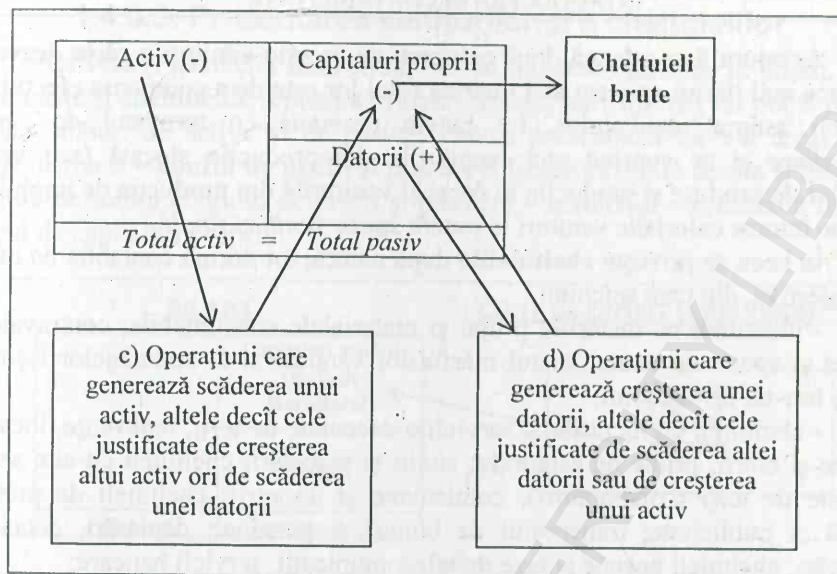


Figura nr. 1.16 – Cum se recunosc cheltuielile în contabilitate

1.4.6.2. Clasificarea contabilă a veniturilor și a cheltuielilor

Pentru a le putea urmări mai bine, veniturile și cheltuielile sunt clasificate în normele contabile pe trei mari structuri, căreia îi mai putem adăuga una. Trebuie să reținem că norma contabilă are în vedere două criterii de clasificare a cheltuielilor (criterii aplicabile și veniturilor, dar în cazul acestora sunt mai puțin importante): după natură și după destinație. Prioritară este **clasificarea cheltuielilor după natura lor**, dar în raportările contabile este necesar să apară și clasificarea după destinație a cheltuielilor înregistrate în cursul perioadei. Astfel, după natura lor, veniturile și cheltuielile se împart în:

- venituri și cheltuieli de exploatare;
- venituri și cheltuieli financiare;
- lângă care se pune și
- cheltuiala cu impozitul pe profit.

Veniturile și cheltuielile de exploatare apar în urma derulării de tranzacții care țin de activitatea obișnuită a firmei. Cea mai mare parte a veniturilor și a cheltuielilor se încadrează în această structură. La **venituri**, lucrurile sunt clare și ușor de înțeles: preluăm, cu unele mici modificări, lista acestora din norma contabilă:

- venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii – acestea dau conținut *cifrei de afaceri*;
- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

Acestora li se adaugă două categorii de pseudo-venituri a căror dezvoltare se va face mai târziu: spunem aici doar că rolul lor este de a compensa efectul unor cheltuieli asupra rezultatului. Le putem desemna cu termenul de *venituri intermediare* și se cuprind aici: veniturile din producția stocată (sau variația stocurilor de produse și producție în curs) și veniturile din producția de imobilizări. Aproape tuturor celorlalte venituri le putem spune *venituri finale*.

În ceea ce privește **cheltuielile** după natură, tot norma contabilă ne oferă o listă sugestivă, din care spicuiem:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; contravaloarea energiei și apei consumate; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor ieșite din entitate într-un fel sau altul;

- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.).

Veniturile și cheltuielile financiare țin de activitatea a căreia îi putem spune financiară și pot îmbrăca forme precum:

- venituri și cheltuieli privind imobilizările financiare;

- venituri și cheltuieli privind investițiile financiare cedate;

- venituri și cheltuieli cu diferențele de curs valutar

- venituri și cheltuieli din dobânzi;

- sconturi: venituri și cheltuieli din reducerile financiare primite/acordate pentru plăți/încasări înainte de scadență;

- alte venituri și cheltuieli financiare.

Impozitul pe profit este o cheltuială prezentată distinct în raportările contabile, pentru a marca într-un fel faptul că profitul de pe urma căruia apare poate avea componente de exploatare, financiare ori extraordinare. Adeseori, pentru a simplifica lucrurile, în analize mai mult sau mai puțin financiare, cheltuiala cu impozitul pe profit se prezintă la activitatea de exploatare.

Din punct de vedere al clasificării cheltuielilor după destinație, regula contabilă românească reține următoarele categorii:

- cheltuieli ale activității de bază;

- cheltuielile activităților auxiliare;

- cheltuieli indirecte de producție;

- cheltuieli generale de administrație;

- cheltuieli de desfacere.

1.4.6.3. Prezentarea veniturilor și a cheltuielilor

Activele și pasivele, fiind situații la un moment dat, apar în bilanț. Pentru că veniturile și cheltuielile reprezintă fluxuri, rulaje, transformări nu pot fi preluate în bilanț alături de active și de pasive. Pentru prezentarea lor s-a creat deci o situație distinctă – **contul de profit și pierdere**. Legătura dintre acesta și bilanț este asigurată de soldul contului de profit și pierdere – rezultatul – preluat în bilanț ca element de capitaluri proprii.

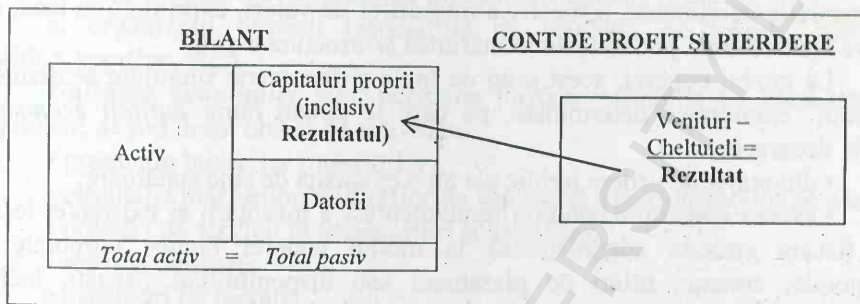


Figura nr. 1.17 – Legătura dintre bilanț și contul de profit și pierdere

În figura nr. 1.17 am prezentat veniturile și cheltuielile extrem de sintetic. O formă mai dezvoltată de cont de profit și pierdere poate arăta astfel:

1. Venituri de exploatare
2. Cheltuieli de exploatare
3. Rezultat de exploatare (rd.1 – rd.2)
4. Venituri financiare
5. Cheltuieli financiare
6. Rezultat financiar (rd.4 – rd.5)
7. Venituri totale (rd.1 + rd.4)
8. Cheltuieli totale (rd.2 + rd.5)
9. Rezultat contabil brut (rd.3 + rd.6 sau rd. 7 – rd.8)
10. Cheltuieli cu impozitul pe profit
11. Rezultatul contabil net (rd.9 – rd.10)

Vedem încă odată că, pentru contabil, termenul *rezultat financiar* desemnează doar diferența dintre veniturile și cheltuielile financiare și nu tot rezultatul entității, așa cum se sugerează uneori de către necontabili.

1.5. Entitățile economico-sociale, perimetru reprezentativ al contabilității

Contabilitatea produce oferta informațională necesară administrării și gestionării valorilor economice determinate. Observăm că, din punct de vedere conceptual, obiectul contabilității îl constituie ansamblul tranzacțiilor și evenimentelor economice, respectiv a mișcărilor de valori, exprimate în bani, care generează modificări permanente în mărimea și structura averii.

La modul concret, acest grup de fapte și fenomene singulare se derulează în “spații” economice determinate, pe care le putem numi *entități economico-sociale*, deoarece:

- din punct de vedere juridic ele au o existență de sine stătătoare;
- averea constituie condiția fundamentală a înființării și existenței lor. De fapt, fiecare entitate administrează la modul concret bunuri corporale sau necorporale, creanțe, titluri de plasament sau disponibilități bănești, inclusiv datoriile care grevează asupra lor.

Împreună ele alcătuiesc o universalitate juridică, element constitutiv și sine-qua-non al persoanei juridice.

Elementele care caracterizează persoana juridică sunt:

- existența unei averi distincte, diferită de cea aparținând persoanelor fizice care o compun, respectiv asociații și acționarii; această avere trebuie să aparțină exclusiv persoanei juridice;
- autonomia totală a persoanei juridice, ca realitate juridică și economică;
- integritatea averii întreprinderii care constituie, în fapt, garanția existenței, credibilității, dezvoltării și continuității persoanei juridice.

Potrivit Legii contabilității sunt obligate să organizeze și să conducă contabilitate proprie următoarele entități:¹

- societățile comerciale;
 - societățile/companiile naționale;
 - regiile autonome;
 - institutele naționale de cercetare-dezvoltare;
 - societățile cooperatiste;
 - instituțiile publice;
 - asociațiile;
 - alte persoane juridice cu sau fără scop patrimonial;
 - persoane fizice care desfășoară activități producătoare de venituri.
- Entitățile menționate trebuie să asigure:
- întocmirea documentelor justificative pentru orice operațiune care afectează averea unității;
 - înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice;
 - inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale unității;

¹ Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, art.1.

- întocmirea situațiilor financiare anuale;
- controlul asupra operațiilor efectuate;
- furnizarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația poziției financiare, a performanței și rezultatelor activității desfășurate.

Contabilitatea este organizată în toate entitățile economico-sociale, structurate potrivit legii, în:

- a. unități economice (societăți comerciale, regii autonome, etc.);
- b. instituții publice (instituții de învățământ, spitale, primării, etc.);
- c. organizații obștești (asociațiile de veterani, de tineret, societățile științifice, sportive, etc.).

Unitățile economice sunt persoane juridice înființate pe baza unui act constitutiv, având drept obiect de activitate:

- producția bunurilor (mărfurilor);
- circulația mărfurilor, a titlurilor de valoare și a instrumentelor de plată;
- prestări de servicii în transporturi și asigurări;
- servicii bancare;
- executări de lucrări;
- alte operații accesorii activității de comerț.

Ca regulă generală, orice unitate economică urmărește prin activitatea sa obținerea unui profit. Economia de piață impune prin legea concurenței acest criteriu de performanță economică.

Nu considerăm necesare, în lucrarea de față, detalieri referitoare la celelalte două categorii de entități economico-sociale (instituții publice și organizații obștești).

1.6. Constituirea și funcționarea entităților economice

Dobândirea caracterului de persoană juridică de către o entitate economică presupune procesul de constituire efectivă a acesteia. Legea societăților comerciale, Contractul de societate și Statutul societății stipulează condițiile în care are loc constituirea societății comerciale, cu referire principală la subscrierea întregului capital și vărsarea de către fiecare asociat sau acționar a cotei de aport stabilite.

Capitalul subscris este aportul pe care asociații sau acționarii, în calitatea lor de proprietari, s-au angajat să-l pună la dispoziția societății comerciale.

Capitalul subscris vărsat este acea parte a capitalului subscris care a fost pusă fizic la dispoziția societății comerciale. Evident capitalul nevărsat, (nedepus sau neaportat) nu se află încă, din diverse motive, la dispoziția societății comerciale.

Ca persoană juridică, societatea dispune de:

- bunuri, ca substanță materială a averii, în calitatea lor de resurse economice controlate de întreprindere și care urmează a fi utilizate pentru obținerea de beneficii economice viitoare;
- drepturi și obligații;
- un sediu, o denumire și o naționalitate.

Atribuirea caracterului de persoană juridică unei societăți comerciale este realizată prin **Actul constitutiv**, alcătuit din Contract de societate și Statut sau numai Statut, în cazul societăților care se constituie prin actul de voință al unei singure persoane.¹ Acesta face referire la:

- forma societății;
- denumirea;
- sediul social;
- obiectul de activitate;
- durata;
- mărimea capitalului;
- modalități de participare la rezultate;
- reguli de funcționare etc.

Orice bun economic aportat de asociați/acționari devine proprietatea societății, constituind un bun propriu al entității respective, diferit și independent de averea asociaților. După constituirea societății, asociații nu mai au un **drept real și direct** asupra acesteia. Ei dispun numai de un drept de creanță care rezultă din calitatea lor de asociați. În consecință, în cazul lichidării societății, asociații nu mai pot revendica bunurile aduse în natură, ci numai o sumă proporțională cu cota lor de contribuție. După momentul constituirii legale, societatea comercială nu mai acționează prin asociații săi, ci numai prin reprezentanții legali, întreprinzători sau manageri. Aceștia din urmă vor acționa în numele societății comerciale, neangajându-și în actele lor juridice (conducere, administrare și gestionare) averea proprie, ci numai pe cea a societății, inclusiv răspunderea materială a acesteia. În asemenea condiții, drepturile, obligațiile și rezultatele generate de actele întreprinse de reprezentanții autorizați ai societății comerciale au efecte directe asupra averii societății. Activitatea economică a societăților comerciale se desfășoară în limitele statutului acesteia, fiind concretizată sub aspect financiar în “Bugetul de venituri și cheltuieli”. Controlul și analiza activității economice sunt posibile prin informațiile pe care departamentul financiar-contabil le oferă conducerii.

Potrivit legii, societățile comerciale sunt obligate să conducă contabilitate în partidă dublă și să întocmească situațiile financiare anuale, ca documente esențiale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și a rezultatelor activității desfășurate.

1.7. Exercițiul financiar și independența acestuia

Orice activitate economică se desfășoară, în mod obiectiv, pe două coordonate esențiale, respectiv spațiu și timp. Pentru a asigura o reflectare cât mai exactă, în etalon bănesc, a tuturor operațiunilor economice derulate, documentele de sinteză și raportare contabilă² trebuie să ofere informații relevante, clare și

¹ Legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare (actualizare 2015).

² Pentru persoanele juridică care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, situațiile

riguroase. Natura și conținutul acestor produse de sinteză informațională reclamă delimitarea unor perioade de timp pentru determinarea poziției financiare, a performanței și a rezultatelor obținute.

Exercițiul financiar sau contabil este intervalul care delimitează convențional durata unei perioade de raportare contabil-financiară. În practică uzuală, cu aceeași semnificație este utilizată și expresia “perioadă de gestiune”. În țara noastră și în majoritatea statelor europene exercițiul financiar are o durată de 12 luni și coincide, de regulă, cu anul calendaristic (1 ianuarie – 31 decembrie). Totuși, Legea contabilității oferă posibilitatea firmelor care doresc acest lucru să opteze pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic¹.

Pe plan teoretic operează principiul continuității, potrivit căruia firma nu-și va înceta activitatea în viitorul previzibil, respectiv nu va înregistra o reducere semnificativă a activității.

Segmentarea duratei de viață a unei entități economice în exerciții financiare sau perioade de gestiune face posibilă asigurarea independenței exercițiului și activarea unor criterii pentru delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor.

S-au conturat în acest context două modalități de abordare:

- **Contabilitatea de angajamente** (“*accrual accounting*”) conform căreia tranzacțiile și evenimentele sunt înregistrate în contabilitate în momentul în care se produc, și nu atunci când intervine plata sau încasarea lor. Altfel spus, efectele tranzacțiilor și evenimentelor sunt raportate în situațiile financiare ale perioadei la care se referă, chiar dacă încasările și plățile aferente de numerar au loc într-o perioadă diferită. Această abordare oferă informații concludente despre performanța financiară a unei entități, atât din perioadele trecute cât și din cele viitoare².

Menționăm faptul că, în prezent, în țara noastră se aplică regulile contabilității de angajamente.

- **Contabilitatea de trezorerie** (“*cash accounting*”) care presupune consemnarea și înregistrarea numai a cheltuielilor și veniturilor generate de operațiunile care au fost decontate efectiv prin trezorerie. În consecință, *cheltuielile vor fi înregistrate numai în momentul plății, iar veniturile numai în momentul încasării.*

financiare anuale se compun din bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, note explicative la situațiile financiare anuale. Detalieri referitoare la structura unui set de situații financiare în funcție de mărimea entității sunt prezentate în capitolul nouă al lucrării de față.

¹ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, actualizată în 2015, art. 27

² ***, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții*, Editura CECCAR, București, 2015, p. A28

Remarcă:

Fără a încerca "lezarea" actualului sistem de contabilitate utilizat în țara noastră, ne permitem să facem câteva constatări:

Contabilitatea de angajamente este, în opinia noastră, adecvată și compatibilă, în primul rând, cu o economie stabilă și sănătoasă, în care circulația capitalului, inclusiv decontarea angajamentelor și creanțelor, se desfășoară în condiții de normalitate. Altfel spus, plata și încasarea acestora, se derulează ca regulă generală, fără dificultate. În contrast cu această situație, economia românească se confruntă constant cu probleme de blocaj financiar, cu arierate care se cifrează la zeci de mii de miliarde de lei.

Reeșalonarea sau "anularea" parțială a arieratelor, prin repetate măsuri guvernamentale, nu a produs efectele scontate. Dintr-o speță concretă, menționăm că o societate comercială cu capital majoritar de stat, a livrat către beneficiari, într-un singur exercițiu financiar, produse de peste 2.000.000 lei (echivalentul a 20 miliarde lei vechi), reușind să încaseze doar 40% din valoarea acestora. Firesc, din varii motive, ea nu oferă un câmp favorabil pentru aplicarea contabilității de angajamente, care a consemnat în sfera veniturilor, în bună măsură, creanțe incerte. Tratarea într-o manieră similară a cheltuielilor nu soluționează complet problema.

Suntem puși în situația de a corela sau "împerechea" cheltuieli certe, efectuate deja, și în mai mică măsură cheltuieli potențiale, cu venituri nesigure, a căror încasare efectivă este pusă adeseori sub semnul incertitudinii.

Apreciem că, în aceste condiții, finanțarea exploatarei, continuitatea activității, inclusiv imaginea fidelă, operează într-un mediu ostil, nefavorabil. Din acest punct de vedere, într-o asemenea situație, contabilitatea de trezorerie nu soluționează problema, dar, se apropie mai mult de imaginea fidelă, deoarece consemnează veniturile efectiv încasate și nu cele potențiale.

Este, în opinia noastră, o contabilitate a realităților și nu una a "promisiunilor și așteptărilor".

1.8. Funcțiile contabilității

Literatura de specialitate abordează într-o manieră nuanțată funcțiile contabilității. La originile ei, contabilitatea a reprezentat o memorie scrisă pentru consemnarea la un moment dat a unei averi, deținute de cineva (vezi inventarierea). Un sentiment de minimă prudență, se pare la fel de vechi ca și "homo economicus", a determinat înregistrarea operațiunilor desfășurate între comercianți. Apariția unui echivalent general în procesul schimbului, în special al banilor, a amplificat considerabil "frontul" de lucru al contabilității, al funcțiilor sale.

Așadar inventarierea averii, acordarea unui împrumut, rambursarea acestuia, vânzarea pe credit, recuperarea creanțelor de orice fel, au impus, în mod obiectiv, consemnarea în scris a evenimentelor produse. Pe măsura dezvoltării forțelor de producție și a apariției marii industrii, numărul asociațiilor care-și asumă riscul într-o afacere crește considerabil. Apare astfel funcția de prezentare

prin care managerul trebuie să “dea socoteală” investitorilor. În joc intră un nou partener, respectiv statul care pretinde contabilității să-i ofere baza de calcul pentru fiscalitate. Din acest moment se poate vorbi și de *funcția de control social* sau de coerciție a statului asupra agentului economic.

Michel Capron remarcă trei *funcții sociale* ale contabilității¹:

- obținerea unui sentiment de încredere între protagoniștii vieții economice;

- auxiliar al puterii; atât statul cât și managerul își justifică politica prin restricțiile impuse de caracterul limitat al resurselor, consemnate prin contabilitate. Un grad mic de îndatorare al firmei va permite managerului să fie mai generos în politica socială și invers;

- intermediar în raporturile sociale, fiind sursa oricărei negocieri comerciale. În această postură, contabilitatea asigură un limbaj de comunicare acceptat de toți. Ea servește ca probă în arbitrarea conflictelor.

Pentru *activitatea de fundamantare a procesului decizional*, contabilitatea îndeplinește următoarele cinci funcții:

- **funcția de înregistrare și prelucrare a datelor**, care constă în consemnarea sistematică a tuturor proceselor și fenomenelor economice exprimabile în etalon valoric;

- **funcția de observare și informare**, atât pe plan intern (contabilitatea de gestiune), cât și pentru terți, (contabilitatea financiară). Observarea și informarea privesc averea întreprinderii, modul de utilizare al resurselor materiale, umane și financiare, cheltuielile efectuate și veniturile obținute. Optimizarea acestei funcții depinde de gradul de dotare cu tehnologia informatică. Informația cu caracter istoric, obținută ulterior, constată și apreciază fapte și fenomene deja consumate. Corecția abaterilor de la parametrii obiectivi are în vedere numai activitatea viitoare. Din acest motiv este necesară obținerea informației în timp real;

- **funcția de control gestionar** semnifică verificarea modului de păstrare și utilizare a mijloacelor materiale și bănești, a gradului de eficiență în exploatarea resurselor, respectarea disciplinei financiare etc.

- **funcția juridică sau probantă** are în vedere credibilitatea și relevanța informației contabile. Soluționarea unor eventuale litigii, stabilirea răspunderii materiale, pornesc de la premisa realității exprimate prin cifrele contabilității. De aici și caracterul probant al informațiilor contabile.

- **funcția previzională** constă în capacitatea de determinare a tendințelor de evoluție a proceselor și fenomenelor economice, prin luarea în considerație a informațiilor contabile aferente unei perioade deja încheiate. A apărut astfel *gestiunea previzională* care constituie baza estimărilor economice pe care managerul modern trebuie să le asocieze într-o optică prospectivă (vezi metoda bugetării, a costurilor prestabilite, calculația standard etc.).

Activități complexe privind fixarea realistă a obiectivelor, elaborarea standardelor operaționale, a bugetelor de venituri și cheltuieli, compararea valorilor efectiv realizate cu cele estimate, inclusiv acțiunile corective adecvate, constituie

¹ Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. “Humanitas”, București, 1994, p.114

principii și instrumente ale gestiunii previzionale, desfășurate într-un “mecanism” propriu.

Prin funcția previzională, contabilitatea modernă trebuie să răspundă următoarelor probleme fundamentale:

- de unde vine întreprinderea;
- unde se află în prezent;
- încotro se îndreaptă în viitor;
- unde ar trebui să se îndrepte;
- cum pot fi realizate și controlate alternativele optime în dezvoltarea întreprinderii.

1.9. Sisteme de contabilitate

Contabilitatea reprezintă teorie și practică, într-un continuu proces de dezvoltare și adaptare. Noțiunea de **sistem contabil** *semnifică un ansamblu de norme, principii, mijloace, tehnici și procedee care permite procesarea coerentă a tranzacțiilor economico-financiare, exprimate valoric, într-un spațiu economic determinat*. Sistemul de contabilitate trebuie să permită identificarea, colectarea, analiza, calcularea, clasificarea, înregistrarea, sintetizarea și raportarea tranzacțiilor și a altor evenimente.

a. După **concepția de reprezentare a obiectului contabilității**, deosebim:

• **Sistemul de contabilitate în partidă simplă**, care presupune înregistrarea unei operațiuni economice într-o singură partidă sau un singur cont, și anume pe o parte a contului la intrarea valorii respective, urmând ca pe partea opusă să se consemneze ieșirea aceleiași valori.

• **Sistemul de contabilitate în partidă dublă**, numit și sistem de calcul contabil digrafic, consemnează concomitent orice operațiune economică în două conturi sau partizi. În unul din conturi se înregistrează proveniența sumei, a bunului sau a valorii: Contul de disponibil de la Bancă, Furnizori, Subvenții pentru investiții, iar în celălalt destinația valorii primite: Casa, Materii prime, Mijloace fixe.

Achiziția materiilor prime de la Furnizorul “X” generează pentru cumpărător obiectul unei înregistrări duble și concomitente în:

• conturi de active circulante materiale (stocuri), respectiv contul “Materii prime”, care va spori;

• conturi de datorii, respectiv contul “Furnizori”, deoarece acesta indică proveniența sau modul de dobândire al materiilor prime. Fiind vorba de o achiziție, vor spori concomitent datoriile cumpărătorului față de furnizor. (vezi fig. nr. 1.18).

Dubla înregistrare proprie sistemului de contabilitate în partidă dublă rezultă din:

• dubla reprezentare a poziției financiare, sub forma activelor și a modalităților de finanțare a dobândirii acestora (datorii și capitaluri proprii);

• mișcarea și transformarea continuă a bunurilor în etapele circuitului economic (aprovizionare, producție, desfăcere). Apar operații de ieșire dintr-o fază

și intrare în alta, de transformare dintr-o formă sau stare în alta. Bunăoară, materiile prime din sfera aprovizionării se transformă în semifabricate sau produse finite în sfera producției și, în fine, în disponibilități bănești în etapa desfacerii. La rândul lor, aceste mijloace bănești vor fi reintroduse în circuitul economic, transformându-se în sfera aprovizionării din nou în materii prime, ș.a.m.d.

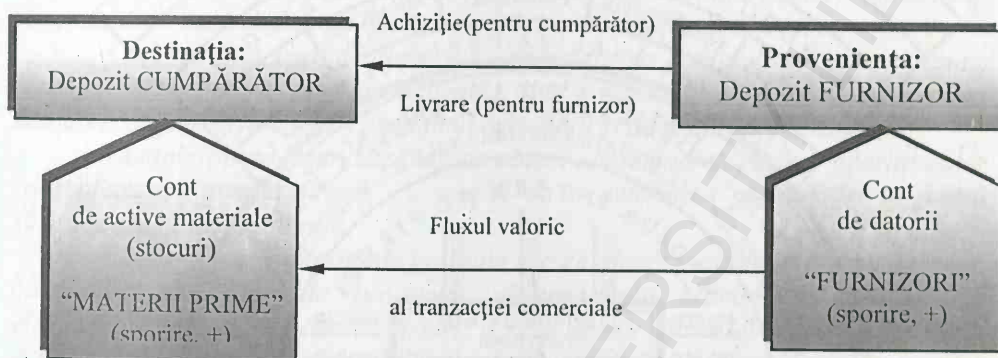


Figura nr.1.18. - Dubla înregistrare a unei achiziții de materii prime în contabilitatea furnizorului

Prin dubla reprezentare, contabilitatea în partidă dublă oferă un sistem informațional mult mai relevant pentru utilizator. Menționăm, de asemenea, existența pe planul teoriei contabilității a sistemelor de contabilitate quadruplu și în partizi multiple.

b. După *modul de organizare a conturilor* deosebim:

- **Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist)** organizează conturile într-un singur flux sau circuit, atât pentru operațiile care privesc relațiile cu terții, cât și pentru cele referitoare la gestiunea internă a firmei. Sistemul a fost aplicat în țara noastră până la 01.01.1994, fiind utilizat actualmente în țările anglo-saxone și în Statele Unite ale Americii.

- **Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist)** procedează la abordarea dualistă a conturilor, dintr-un dublu punct de vedere.

Dualismul reprezintă concepția care consideră drept principii ale existenței două elemente diferite și ireductibile. Potrivit acestei abordări, sistemul de contabilitate cuprinde două componente:

- *contabilitatea financiară sau generală;*
- *contabilitatea de gestiune, managerială sau internă.*

Delimitarea dintre cele două circuite se exprimă și prin cele două categorii de informații produse de contabilitate, destinate unor utilizatori diferiți:

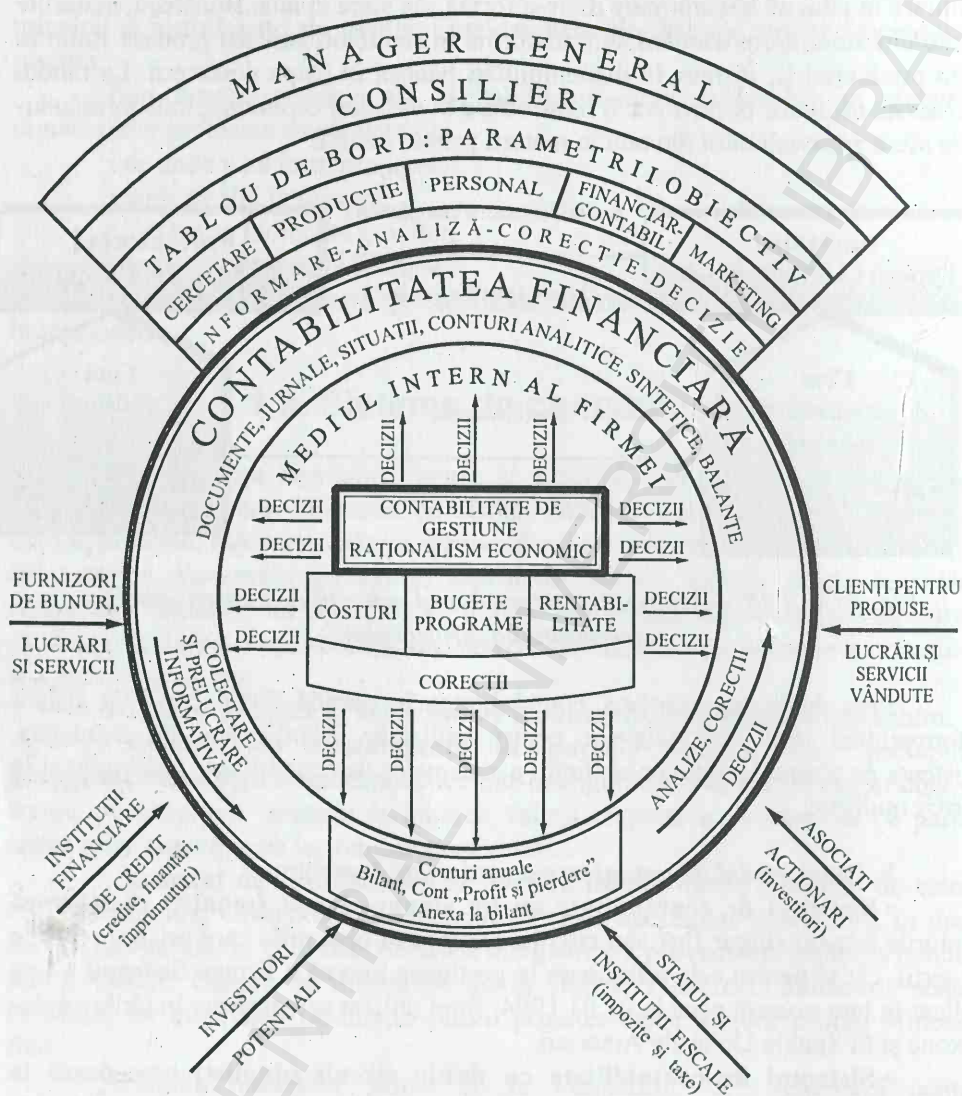


Figura nr. 1.19. - Dualismul contabil și procesul decizional

Contabilitatea financiară generatoare de informații publice, conținute în documente de sinteză contabilă¹ (bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situațiile financiare anuale) destinate în principal *utilizatorilor externi*: acționari, asociați, clienți, furnizori, instituții financiare și de credit, organe fiscale, potențiali investitori. Evident, la aceste informații apelează curent și managerii firmei.

¹ Detalieri cu privire la prevederile reglementărilor contabile actuale (OMFP 1802/2014) referitoare la structura unui set de situații financiare în funcție de mărimea entității sunt prezentate în capitolul nouă al lucrării de față.

Contabilitatea de gestiune produce informațiile confidențiale, cuprinse în documente și analize destinate *uzului intern al firmei*, folosite pentru conducerea operativă a întreprinderii, inclusiv corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimați.

Așadar:

- *informațiile publice sunt furnizate de contabilitatea financiară, organizată pe bază de norme unitare pentru toate unitățile economice;*

- *informațiile confidențiale sunt asigurate de contabilitatea de gestiune, care potrivit legii nu este normalizată, fiind organizată la latitudinea fiecărei entități economice, funcție de specificul activității și de necesitățile proprii.*

Contabilitatea financiară are ca obiect consemnarea tuturor operațiunilor care afectează averea firmei, cu scopul de a determina periodic și în formă sintetică rezultatele obținute.

Contabilitatea internă de gestiune are ca obiect gestiunea internă a firmei, calcularea costurilor de producție, determinarea bazelor de evaluare a elementelor ce compun averea firmei, a rezultatelor și rentabilității pe feluri de activitate, elaborarea și controlul îndeplinirii bugetelor precum și obținerea altor informații necesare procesului decizional.¹

Organizarea distinctă a celor două circuite nu trebuie percepută ca o fragmentare arbitrară a contabilității, deoarece componentele menționate sunt intercorelate. În contabilitatea de gestiune sunt reflectate dintr-un punct de vedere propriu elemente și operațiuni economice care sunt evidențiate și în contabilitatea financiară. Baza documentară utilizată în cele două circuite este unică. Relația de interdependență dintre cele două subsisteme se manifestă în cadrul sistemului dualist de contabilitate, prin faptul că ele se completează reciproc sub aspect informațional, ca instrumente ale procesului decizional (vezi fig. nr. 1.19). Calitatea informației contabile generate de ambele paliere (circuite) constituie “unul din elementele cheie care condiționează eficiența procesului decizional”.²

1.10. Utilizatorii informațiilor contabile

Oferta informațională a contabilității se circumscrie devizei conform căreia producția fără consum nu are sens. Fără o comandă socială determinată acest gen de informație nu ar putea exista.

Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Internaționale (IASB) apreciază că orice situație financiară, componentă a ofertei informaționale a

¹ Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Economică, București, 1999, p.18

² Nicolescu Ov., Verboncu I., *Management*, Ed. Economică, Ed. a-III-a revizuită, București, 2000, p. 294

contabilității, trebuie să răspundă unor necesități reale de informare a utilizatorilor. Pe baza acestor informații, orice utilizator poate elabora decizii economice pentru¹:

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- a evalua gradul de competență managerială, inclusiv răspunderile și performanțele actului decizional;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti și de a oferi alte beneficii angajaților săi;
- a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul și dividendele care pot fi distribuite;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

Producător al unei informații specializate, contabilitatea prezintă o anumită ofertă. În mod logic, trebuie să cunoaștem utilizatorii “produsului”, exigențele impuse, inclusiv scopul în care fiecare beneficiar va folosi acest sistem specializat de informare.

În raportul stabilit între cei doi parteneri comerciali, cuvântul hotărâtor îl are utilizatorul informației. Se confirmă și pe acest plan deviza “Clientul nostru, stăpânul nostru”.

• **Investitorii**, ofertanții de capital și consultanții lor sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de mărirea profitului adus de investițiile efectuate. Principiul prudenței îi determină să urmărească un profit moderat, continuitatea exercițiului și un risc minim. Pe baza informațiilor contabile ei vor decide dacă mențin, vând sau cumpără (se extind) în investiția respectivă. Interesează de asemeni capacitatea întreprinderii de a plăti dividende.

• **Angajații** sau personalul salariat, inclusiv grupurile lor reprezentative, (sindicatele) urmăresc stabilitatea firmei, gradul de rentabilitate. În egală măsură ei vor să cunoască capacitatea firmei de a oferi remunerații, pensii și alte oportunități profesionale.

• **Creditorii financiari** sunt interesați de capacitatea întreprinderii debitoare (care a fost împrumutată) să ramburseze la scadență ratele stabilite, inclusiv dobânzile aferente. În acest scop ei “monitorizează” firma, încercând să evite apariția creditelor “neperformante”.

• **Furnizorii și creditorii comerciali** urmăresc de regulă pe o perioadă mai scurtă decât creditorii financiari recuperarea integrală a creanțelor (drepturilor) de la partenerii comerciali (clienți, cumpărători sau beneficiari). Ei doresc o evaluare prudentă a debitorului, care să-i ferească de consecințele negative ale intrării în stare de insolvabilitate a acestuia. Există prin excepție și o categorie de furnizori pe care nu-i interesează solvabilitatea cumpărătorului. Este vorba despre furnizorii care au fost plătiți anticipat sau în favoarea cărora s-au deschis acreditive de către cumpărător.

¹ ***, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții*, Editura CECCAR, București, 2015, p. A22.

• **Clienții**, beneficiari sau cumpărători ai produselor, lucrărilor și serviciilor oferite de firmă, achită de regulă contravaloarea acestora ulterior livrării sau prestației efectuate de furnizor. De aceea, eliberați de riscul nerecuperării sumelor cuvenite, ei vor urmări continuitatea activității furnizorului, mai ales dacă acesta este un partener comercial dominant. Dacă plata achizițiilor efectuate a avut loc anticipat, acești clienți devin creditori ai firmei furnizoare, fiind incluși în structura de "Clienți creditori". Interesele lor vor fi în această situație similare cu cele ale creditorilor în general.

• **Guvernul și instituțiile sale** (statul) supraveghează activitatea economică a întreprinderilor din două considerente:

- modalitatea de alocare a resurselor în politica de investiții a statului, în special pentru entitățile publice;

- elaborarea politicii fiscale, inclusiv aplicarea acesteia în practica economică. Pe baza informațiilor contabile, organele de sinteză ale statului determină anumiți indicatori la nivelul economiei naționale. În scopul colectării veniturilor, statul și instituțiile abilitate reclamă o contabilitate prin care să "supervizeze" loialitatea firmei față de normele fiscale.

• **Publicul** este unul dintre utilizatorii indirecți ai informațiilor contabile, pornind de la efectele sociale și de masă ale dezvoltării economice. Activitatea unei întreprinderi ocupă o parte din forța de muncă activă, constituind o tentație și pentru viitorii salariați ai firmei.

• **Potențialii investitori** urmăresc de regulă aceleași obiective cu investitorii efectivii: gradul de rentabilitate, perspectivele de dezvoltare ale firmei, continuitatea activității, stabilitatea legislației, calitatea forței de muncă, probabilitatea convulsiilor sociale etc.

Remarcă:

Precizăm că în actualele reglementări contabile internaționale¹ nu mai sunt menționate, la modul punctual, toate categoriile de utilizatori enumerate anterior. Într-o formă mult mai simplificată, sunt amintiți doar „investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii și alți creditori”. Neinspirăți, normalizatorii români au preluat acest punct de vedere, așa încât în OMFP 1802/2014 paragraful referitor la utilizatori nu mai există. În opinia noastră, o asemenea abordare nu este deloc înțeleaptă, întrucât apare, în mod firesc, o întrebare: pentru cine produce contabilitatea întreaga sa ofertă informațională? Să înțelegem că pentru... nimeni? Rațiunea și motivația existenței oricărui domeniu al cunoașterii trebuie să răspundă, întotdeauna, unei necesități practice a activității economico-sociale. Contabilitatea există de secole și milenii (protocontabilitatea), ca teorie și practică, tocmai pentru faptul că nevoia de ordine și disciplină în plan economic a fost și rămâne fundamentală. Așadar, contabilitate fără utilizatori nu poate exista!

¹ ***, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții, Editura CECCAR, București, 2015, p. A25

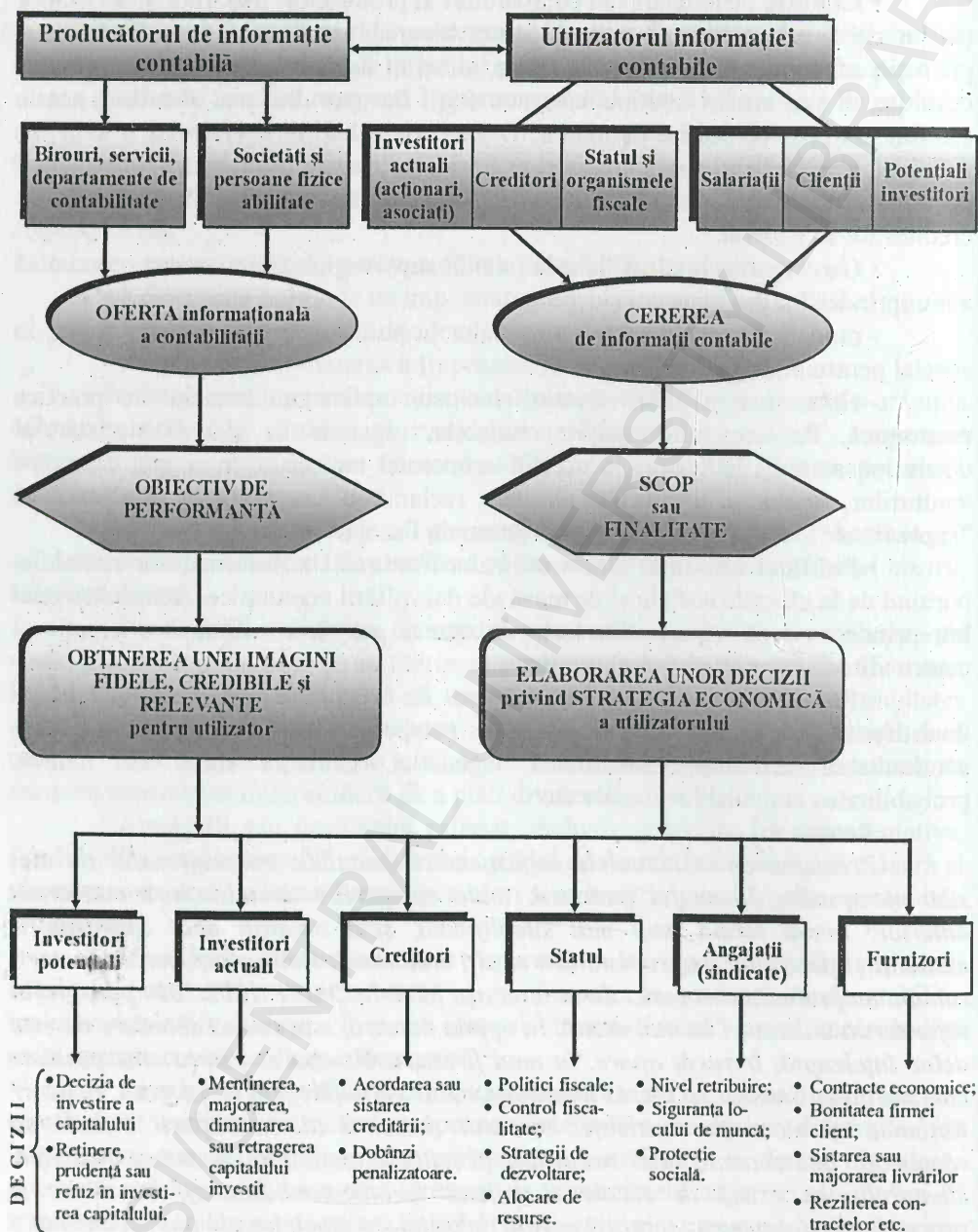


Figura nr. 1.20. - Raportul CERERE-OFERTĂ în domeniul producției de informație contabilă

În literatura americană de specialitate, utilizatorii informației contabile sunt structurați în următoarele trei categorii:¹

• *Utilizatori din cadrul managementului firmei:* proprietari; parteneri; Consiliu de administrație; manager, șefi de departamente, supervizori (cenzori).

• *Utilizatori care au un interes financiar direct:* investitori actuali sau potențiali; creditori actuali sau potențiali.

• *Utilizatori care au un interes financiar indirect:* organe fiscale (centrale, locale etc); organe de control; organe de planificare la diferite nivele; grupuri diverse: salariați, sindicate, clienți, publicul, consultanți financiari etc.

Concluzii:

În mediul informațional al întreprinderii, cât și pe piața informațională, un important segment este ocupat de producția “științei conturilor”. Această realitate justifică poziționarea contabilității în postura de componentă esențială a sistemului informațional economic. Legea cererii și ofertei aduce față în față producătorul și utilizatorul informației contabile, conform modelului din figura nr. 1.20.

1.11. Normalizarea contabilității

În orice domeniu al cunoașterii, utilizarea unui limbaj adecvat, a unei terminologii consacrate, permite comunicarea și receptarea corectă a informației. Prin excelență, normalizarea contabilității reprezintă un demers complex al cărui obiectiv principal îl reprezintă dialogul dintre producătorul și utilizatorul informației contabile. Iată de ce, apreciem că este absolut necesară clarificarea a terminologiei folosite în procesul de normalizare.

1.11.1. Precizări terminologice privind principalele noțiuni

Culegerea, prelucrarea și comunicarea datelor din sfera de cunoaștere a contabilității este guvernată de un ansamblu de norme, principii, reguli și proceduri. În acest mod, este posibilă soluționarea optimă a problemelor de contabilitate, precum și obținerea unor informații reale, relevante și comparabile. Dialogul dintre producătorul și utilizatorul informației contabile presupune satisfacerea unor necesități informaționale în continuă diversificare. Nevoia de comunicare în timp real a impus realizarea unor abordări unitare care să conducă la obținerea unor informații compatibile accesibile unor utilizatori diferiți, aflați adeseori în zone diferite ale lumii. *Precizăm că, prin compatibilitate înțelegem adecvarea unei informații la necesitățile extrem de diverse ale utilizatorilor. În mod firesc, deducem că o informație comparabilă trebuie să fie în același timp compatibilă.*

Producătorii și utilizatorii informațiilor contabile, inclusiv cei care controlează și legitimează calitatea lor (cenzorii și auditorii), exprimă adeseori puncte de vedere diferite asupra conținutului normelor și reglementărilor de specialitate. În aceste condiții, *între cererea și oferta de informații se interpune procesul de normalizare. Apreciam că normele contabile reprezintă rezultatul unei*

¹ Belverd E. Needles, ș.a., *Principiile de bază ale contabilității*, Ed. Arc, Chișinău, 2000, p.6

concilierii, compromisul acceptat de fiecare dintre actorii implicați în scopul realizării unui echilibru între cererea și oferta de informații.

O contabilitate normalizată permite întreprinderii să dispună de:

a. o memorie ordonată a faptelor, operațiunilor, tranzacțiilor, rezultatelor și situațiilor financiare, pentru:

- a realiza comparații între perioade succesive sau între întreprinderi aparținând aceluiași sector de activitate;

- a fundamenta acțiuni viitoare pornind de la evenimente trecute;

- a îndeplini obligațiile sale față de toate categoriile de terți (asociați și acționari, putere publică, creditori, investitori, salariați, etc.);

b. un instrument de comunicare formalizat printr-un limbaj inteligibil.

Prezentăm, în continuare, principalele *concepte* utilizate în domeniul reglementării, formalizării și standardizării edificiului conceptual al contabilității.¹

- **Norma contabilă** este o regulă precisă privind evaluarea, înregistrarea, clasificarea sau prezentarea informației contabile, elaborată în cadrul unui organism de reglementare contabilă, în vederea rezolvării unei probleme repetitive.

- **Reglementarea contabilă** semnifică procesul de impunere prin lege sau altă normă juridică a normelor contabile.

- **Normalizarea contabilă** reprezintă procesul de aplicare deliberată a normelor de contabilitate pentru soluționarea corectă a problemelor privind producția și utilizarea informației contabile.

Obiectivele normalizării sunt:

- precizarea terminologiei și a principiilor contabile general admise;

- definirea principalelor structuri conținute în situațiile financiare;

- modul de prezentare a informațiilor în situațiile financiare;

- elaborarea planului de conturi și a schemelor de contabilizare.

- **Reglementările contabile** reprezintă totalitatea normelor contabile impuse prin lege sau altă normă juridică.

- **Jurisprudența** reprezintă totalitatea hotărârilor pronunțate de organele de jurisdicție într-un anumit domeniu.

Globalizarea activității economice a generat apariția investitorului internațional, cu o mare mobilitate spațială, care solicită, în timp real, o mare cantitate de informații relevante pentru fundamentarea deciziilor. Investitorul strategic are plasate capitalurile în toate zonele lumii. Societățile respective folosesc, în bună măsură, norme naționale pentru întocmirea raportărilor financiare. Pentru a putea valorifica, în mod direct, informațiile oferite de companii atât de dispersate spațial, deținătorul capitalului are nevoie ca aceste raportări să fie comparabile.

¹N. Feleagă, *Îmblânzirea junglei contabilității*, Ed. Economică, București, 1996; N. Feleagă, I. Ionașcu, *Contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, 1993; N. Feleagă, I. Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I., Ed. Economică, București, 1998; At. Pop, *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 1992; V. Pătruț, ș.a., *Manualul expertului contabil și al contabilului autorizat*, ed. a VI-a actualizată, Ed. Agora, Bacău, 2002

Astfel, evită timpul și costurile suplimentare generate de retratarea și indexarea lor. În mod necesar, la nivel mondial, s-a impus *reforma contabilă contemporană caracterizată prin procesele de normalizare, armonizare, convergență, conformitate și internaționalizare*.

- **Armonizarea contabilă** este procesul de reducere a diferențelor dintre normele contabile din diferite țări cu scopul de a spori comparabilitatea situațiilor financiare întocmite de companii.

- **Convergență contabilă** este procesul prin care se urmărește identificarea și eliminarea punctelor de dezacord dintre legislațiile contabile naționale, directivele europene și standardele internaționale de contabilitate, precum și diminuarea diferențelor care există între standardele americane de contabilitate și referențialul contabil al IASB.

- **Conformitatea** exprimă însușirea informației contabile de a corespunde unui set de norme, principii sau reglementări.

- **Internaționalizarea** este consecința directă și implicită a procesului de globalizare. Tranzacțiile și evenimentele nu mai pot fi încorsetate în granițele naționale ale unui stat. De asemenea, apariția investitorului internațional, cu o mare mobilitate spațială, a generat nevoie de universal în comunicarea contabilă. De fapt, prin acest proces, contabilitatea își dovedește implicarea în globalizare.

1.11.2. Dispozitivul de normalizare a contabilității la nivel național, european și internațional

- **La nivel național**, în țara noastră, normalizarea și reglementarea contabilă este de factură publică. Ministerul Finanțelor Publice realizează acest proces prin Direcția Generală pentru Reglementări Contabile asistată de Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare (CCRF)¹. Contribuții importante aduc, de asemenea, organismele profesionale de profil (Corpul Experților Contabili și al Contabililor Autorizați, Camera Auditorilor Financieri).

Reglementările contabile pentru instituțiile de credit, unitățile de asigurare-reasigurare și cele care operează pe piața de capital sunt elaborate de către Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, respectiv Comisia Națională a Valorilor Mobiliare cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Principalele reglementări contabile în vigoare în România sunt: Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și consolidate.

- **Legea contabilității** are drept obiect trasarea unor linii generale de urmat de către societăți, în vederea ținerii contabilității proprii, fiind completată cu celelalte reglementări în domeniu. Astfel, în primul capitol "Dispoziții generale",

¹ Acest organism a funcționat până în anul 2005 sub numele de Colegiul Consultativ al Contabilității (CCC)

sunt enumerate entitățile care trebuie să organizeze și să conducă contabilitatea, inclusiv obligațiile ce le revin în acest sens.

Capitolul al doilea, „Organizarea și conducerea contabilității”, conține prevederi cu privire la răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității. Conform legii, aceasta revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Capitolul următor al legii face referire la „Registrele de contabilitate” obligatorii care sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare.

Capitolul al patrulea, „Situatii financiare”, precizează obligativitatea întocmirii situațiilor financiare cel puțin o dată pe an, dar și în situația fuziunii, divizării sau încetării activității acestora, în condițiile legii.

Capitolul al cincilea reglementează „Contabilitatea Trezoreriei Statului și a instituțiilor publice”, iar următorul capitol, „Contravenții și infracțiuni”, prezintă situațiile în care încălcarea acestei legi constituie contravenție ori infracțiune.

Ultimul capitol „Dispoziții tranzitorii și finale” prezintă data intrării în vigoare a legii și documentele abrogate la acea dată.

- OMFP 1802/2014 conține prevederi referitoare la formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile, regulile de recunoaștere, evaluare și scoatere din evidență a elementelor în situațiile financiare individuale și consolidate, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare și publicare a situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

Precizăm că în elaborarea prezentei ediții a lucrării noastre, am avut în vedere toate prevederile acestui act normativ.

În afară de Legea contabilității și OMFP 1802/2014, *dispozitivul de normalizare* a contabilității românești cuprinde:

- *Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB);*
- *rețeaua de Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS);*
- *ghiduri profesionale (Ghid practic de aplicare a SIC);*
- *politici de contabilitate;*
- *dicționare de conversie contabilă (explicarea terminologiei de specialitate și a unor noțiuni complementare).*

- La nivelul **Uniunii Europene**, normalizarea contabilității face parte din procesul armonizării dreptului societăților comerciale pentru țările membre și se realizează prin intermediul directivelor contabile europene, *respectiv Directiva 34/2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi*. Prevederile acestea fac referire la criteriile de mărime a întreprinderilor, la structura și conținutul situațiilor financiare individuale și consolidate, la principiile generale de raportare financiară, la regulile de evaluare a elementelor din situațiile financiare, la informațiile financiare care trebuie publicate de entități, precum și la obligația de auditare.

Directiva prevede multiple opțiuni care pot fi legiferate prin normele contabile naționale. Ea stabilește obiectivele care trebuie atinse de către statele membre, lăsând la latitudinea autorităților naționale alegerea modului în care se va realiza acest demers.

- La *nivel internațional*, globalizarea și expansiunea fără precedent a corporațiilor multinaționale au făcut necesară armonizarea contabilă. Întrucât astfel de companii au filiale în foarte multe țări, iar guvernarea lor nu se poate efectua decât de la distanță, a devenit absolut necesară o anumită uniformizare a raportărilor financiare. Ca răspuns la necesitățile de rezolvare a acestor probleme, în anul 1973, s-a înființat organismul internațional de normalizare, International Accounting Standards Committee – IASC, care până în anul 2000 a emis 41 de *Standarde Internaționale de Contabilitate* (International Accounting Standards – IAS).

În anul 2001, a avut loc reforma acestui organism, locul său fiind luat de Consiliul Internațional pentru Raportare Contabilă (International Accounting Standards Board – IASB). Noul organism a adoptat toate standardele IAS, continuând dezvoltarea lor, și a emis noi reglementări a căror denumire este *Standarde Internaționale de Raportare Financiară* (International Financial Reporting Standards – IFRS).

IAS/IFRS reprezintă un set de standarde „bazate pe principii”, care stabilesc reguli generale de raportare financiară. În anumite cazuri impun, totuși, și tratamente contabile specifice. Fiecare standard este centrat pe un set de principii generale, pe o temă contabilă sau pe un anumit sector de activitate, bunăoară: contabilitatea stocurilor, contabilitatea imobilizărilor, politici contabile, contracte de construcție, contracte de asigurări etc.

Actualmente există 26 de IAS (numerotate de la IAS 1 la IAS 41, cu unele înlocuiri și cuplări), 15 IFRS (IFRS 1 la IFRS 15) și 21 interpretări ale acestora emise de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară sau de către fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (IFRIC/SIC) și adoptate de IASB. Concret, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS) cuprind:

- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) — standarde emise după 2001;
- Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) — standarde emise înainte de 2001;
- Interpretări ale Comitetului Internațional pentru Interpretări privind Raportarea Financiară (IFRIC) — emise după 2001;
- Interpretări ale Comitetului Permanent pentru Interpretări (SIC) — emise înainte de 2001.

Pe lângă acestea, IASB a elaborat și un Cadru General Concepțional pentru raportarea financiară¹ care descrie principiile aflate la baza IFRS: obiectivul,

¹ ***, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Editura CECCAR, București, 2015, pp. A19-A49.

utilitatea și limitările raportărilor financiare, caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile, definiții, reguli de recunoaștere și evaluare a structurilor situațiilor financiare, conceptele de capital și menținere a capitalului.

Remarcă:

Subliniem faptul că prin actualele reglementări contabile naționale (OMFP 1802/2014) normalizatorii români au preluat, în bună măsură atât prevederile conținute în Directiva europeană nr. 34/2013, cât și cele din Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS).

1.12. Contabilitatea, știință. Motivația acestui statut

O adevărată dispută s-a desfășurat și va continua probabil multă vreme, în jurul întrebării: „*Este sau nu știință contabilitatea?*“. Într-o nuanțare mai largă, în ce măsură contabilitatea poate fi considerată artă sau știință, tehnică sau joc social, limbaj de comunicare sau veritabil „bun social“?

În această problemă, lumea cercetătorilor se împarte în două mari categorii. Unii dintre aceștia susțin caracterul științific al contabilității, iar alții o consideră drept tehnică, artă, limbaj, bun social sau „joc social“. Nimic mai firesc. *Diversitatea de opinii constituie, în ultimă instanță, un factor de progres în știință.*

Pentru a avea statut de știință, orice domeniu al cunoașterii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele patru condiții:

- să aibă un obiect propriu de cercetare;
- să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;
- să descopere și să demonstreze legități sau principii care guvernează acel domeniu al cunoașterii;
- să dispună de un vocabular sau o terminologie specifică.

În concepția noastră, contabilitatea reprezintă un sistem de afirmații logice, un ansamblu de cunoștințe teoretice, de concepte și principii, verificate prin practică și circumscrise unui domeniu determinat, respectiv, universul economic¹.

Prin univers economic, înțelegem „spațiul“ în care se nasc, se modifică și se sting raporturi economico-juridice exprimabile în bani. Acestea din urmă generează mișcările de valori care modifică, în permanență, mărimea și structura unei averi date.

Demonstrarea caracterului de știință al contabilității a constituit o preocupare fundamentală a principalelor Școli de contabilitate din România. Pornind de la premisa că „*existența unei științe se afirmă, nu se discută*“, opiniile care susțin caracterul științific al contabilității au devenit dominante. Cetățile Almei Mater din București, Cluj, Timișoara, Craiova și Iași au elaborat, în acest scop, numeroase tratate, manuale și studii.²

¹ Horomnea E., *Contabilitatea, premisă și consecință a dezvoltării economico-sociale*, Revista de Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 2/2000

² La aceste nume se adaugă după 1990 centrele universitare din Galați, Bacău, Suceava, Oradea, Arad, Constanța, Sibiu etc.

Merite incontestabile au în secolul trecut distinșii precursori Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, C.G. Demetrescu, Dumitru Voina, Ion N. Evian, Ștefan Dumitrescu, Cornel Olariu, Dumitru Rusu ș.a.

Întreaga noastră formație intelectuală se sprijină pe includerea operei înaintașilor, la care se adaugă elemente de aport propriu: interpretări, nuanțări și completări¹. Oricum, cunoașterea reprezintă un demers colectiv, deosebit de complex și continuu. Marele istoric și savant Nicolae Iorga aprecia că "primul pas în știință deschide un drum de căutări care se termină numai o dată cu viața". Iată de ce, nimeni nu poate spune niciodată că știe totul despre toate și nici măcar totul despre un anumit domeniu.

Contabilitatea este, în opinia noastră, o știință, dar ea devine în mâna profesionistului autentic o adevărată artă, o probă a vocației și un limbaj de comunicare în lumea afacerilor. Interese diverse manifestate „discret” de utilizatori diferiți, fac din „glisarea” adevărului contabil un „joc social”. Dacă avem în vedere efectele nemijlocite asupra stării de prosperitate a unei națiuni, ea tinde să devină, așa cum am văzut, un autentic „bun social”.

Există și vor exista în continuare adepți ai opiniei conform căreia contabilitatea este, de fapt, o tehnică prin intermediul căreia poate fi cunoscut în limbaj cifric, monetar, universul economic. Evident că o asemenea abordare exclude implicit caracterul de știință al contabilității. Este o problemă de filozofie a științei, mai exact de ontologie a acesteia, în care disputa trebuie să rămână în limitele unei confruntări academice. Fără a încerca o pledoarie pro domo, suntem datori să exprimăm punctul nostru de vedere.

În concepția noastră, contabilitatea este o știință, deoarece²:

- *există în universul economic grupul de fapte și fenomene, respectiv, mișcările de valori exprimabile pecuniar (în bani) care constituie obiectul contabilității. Dubla reprezentare a activelor unei entități, modificările și transformările averii în cadrul unor raporturi juridico-economice determinate, inclusiv rezultatele obținute, sunt cuantificate și consemnate sistematic și cronologic de către contabilitate;*

- *demersul logic realizat de contabilitate are la bază o gândire rațională, o cunoaștere graduală a domeniului investigat, mijloace și procedee specifice care permit pătrunderea în esența fenomenelor și proceselor. Toate aceste elemente se regăsesc în cea de-a doua condiție a „științei conturilor”, respectiv, metoda contabilității;*

- *logica internă a mișcărilor de valori, relațiile de echilibru valoric, conexiunile dintre fapte și fenomene aparent diferite, sunt puse în evidență prin legități sau principii care guvernează „materia contabilă” și implicit contabilitatea ca știință;*

¹ Horomnea E., *Change and Reconsiderations Regarding the Accounting Statue in the Managerial Processes*, în *Management of Technological Changes*, 2nd Conference International, Ed. Economică, București, 2001

² Horomnea E., *Prolegomene pentru statutul de știință al contabilității*, în N. Tabără, *Contabilitate națională*, Ediția a III-a, Ed. Moldova, Iași, 2001

• *contabilitatea operează cu un vocabular, cu o terminologie specifică. Categoriile sau noțiunile la care aceasta face apel: cont, active, datorii, capitaluri proprii, poziție financiară, performanță, debit, credit, bilanț, activ net, rentabilitate, sold, rulaj etc. constituie „suportul noțional” prin care sunt culese, prelucrate, sistematizate și comunicate informațiile contabilității.*

Ele pot fi receptate astfel de către utilizatori, analizate și interpretate, funcție de scopul urmărit. Am enunțat, astfel, cele patru condiții necesare și suficiente pentru a considera contabilitatea drept știință constituită: obiect, metodă, legități și vocabular propriu.

1.13. În loc de concluzii, câteva reflecții asupra obiectului contabilității

După abordările teoretice referitoare la obiectul contabilității, se impune formularea unui răspuns tranșant la o întrebare punctuală de genul:

Cum poate fi definită contabilitatea în sensul cel mai strict al cuvântului? În opinia noastră, un răspuns succint al problemei în discuție este în maniera următoare:

Contabilitatea reprezintă ansamblul coerent al operațiilor de consemnare, cuantificare, prelucrare și comunicare a informațiilor contabile-financiare, referitoare la o valoare economică determinată (activ, capital, datorie, venit, cheltuielă), inclusiv modificările acestora în cadrul unei perioade de referință.

Expresia „modificările acestora” pune în evidență, în mod implicit rezultatele administrării entităților economice sub diferite grade de apreciere. Performanțele manageriale devin astfel proba și măsura legitimității organului de decizie. Perioada de referință coincide, de regulă, cu durata unui exercițiu financiar.

O detaliere sumară a definiției propusă pentru contabilitate presupune explicitarea etapelor anterior menționate.

Consemnarea semnifică înregistrarea valorilor economice existente la un moment dat, inclusiv a operațiilor care modifică această realitate, printr-un sistem de documente adecvate. Este constatarea de fapt a realității economice, a unui „adevăr” economic în continuă mișcare, la locul și momentul producerii tranzacțiilor, evenimentelor, proceselor și fenomenelor economice, fiind totodată premisa obținerii unei imagini fidele.

Cuantificarea reprezintă măsurarea valorilor economice într-un limbaj unitar, care le face comparabile, relevante și necesare pentru nevoile utilizatorilor. Exprimarea monetară și, prin excepție, în alte etaloane, constituie esența acestei

etape. „Moneda este unicul numitor comun al tuturor operațiunilor economice, astfel încât aceasta devine singura unitate de măsură practică, prin care să se asigure obținerea de date financiare *comparabile*.¹

Prelucrarea *semnifică ansamblul operațiilor de agregare și grupare (structurare) a datelor contabile obținute în urma consemnării și cuantificării.*

Concentrarea informației contabile pe diferite nivele de prelucrare reprezintă, de fapt, o rafinare sau *sintetizare* a mesajului conținut. Ea poate avea loc la intervale diferite de timp. Avem în vedere situații centralizatoare referitoare la anumite perioade (zilnic, decadal), balanțele de verificare lunare și documentele de sinteză, respectiv, situațiile financiare anuale: bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, note explicative la situațiile financiare anuale.

Comunicarea *reprezintă punerea la dispoziția utilizatorilor a informațiilor contabile agregate și sistematizate. Ea poate îmbrăca una din formele:*

- raportare în Adunarea Generală a Asociațiilor și Acționarilor;
- publicare rezumativă a situațiilor financiare în Monitorul Oficial;
- broșuri sau plachete puse la dispoziția publicului interesat;
- tablouri de bord, ca sinteze informaționale oferite conducerii firmei, pentru elaborarea procesului decizional.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Ce este obiectul propriu al unei științe?
2. Cum poate fi definit obiectul contabilității?
3. Ce înțelegeți prin noțiunile de activ și pasiv?
4. Cum pot fi clasificate activele și pasivele întreprinderii?
5. Enumerați principalele entități obligate să organizeze și să conducă contabilitate proprie.
6. Care sunt atributele ce caracterizează persoana juridică a unei entități economice?
7. Ce elemente conține contractul de societate al entității economice?
8. Ce este exercițiul financiar?
9. Care sunt abordările contabile referitoare la independența exercițiului financiar?
10. Care este esența contabilității de angajamente?
11. Care este esența contabilității de trezorerie?
12. Enumărați principalii utilizatori interni (externi) ai informației contabile și precizați direcțiile de valorificare a acestei resurse în procesul decizional.

¹ Belverd E. Needles, *op. cit.*, p. 13

TESTE – GRILĂ

1. Din punct de vedere contabil, unitățile economice sunt structurate în:

- a. organizații obștești;
- b. cooperative de consum;
- c. unități economice;
- d. instituții publice;
- e. instituții de credit.

Răspuns: a, c, d

2. Contabilitatea de trezorerie presupune:

- a. tranzacțiile nu sunt recunoscute în momentul încasării sau plății numerarului;
- b. cheltuielile sunt înregistrate în momentul plății;
- c. veniturile sunt înregistrate în momentul încasării;
- d. sunt oferite informații despre tranzacțiile viitoare.

Răspuns: b, c

3. În activitatea de fundamentare a procesului decizional, contabilitatea îndeplinește următoarele funcții:

- a. funcția juridică sau probantă;
- b. funcția de generalizare;
- c. funcția de analiză;
- d. funcția de control gestionar;
- e. funcția previzională.

Răspuns: a, d, e

4. După modul de organizare al conturilor, întâlnim:

- a. sistemul de contabilitate în partidă simplă;
- b. sistemul de contabilitate în partidă dublă;
- c. sistemul de contabilitate monist;
- d. sistemul de contabilitate dualist.

Răspuns: c, d

5. Utilizatorii informației contabile sunt:

- a. salariați;
- b. comitetele internaționale;
- c. furnizorii;
- d. publicul;
- e. investitorii;
- f. creditorii financiari.

Răspuns: a, c, d, e, f

6. Deciziile investitorilor se referă în principal la:

- a. a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- b. a evalua imobilizările necorporale deținute de entitate;
- c. a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti și de a oferi alte beneficii angajaților săi;
- d. a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii.

Răspuns: a, c, d

7. Care dintre următoarele afirmații referitoare la dualismul contabil sunt corecte:

- a. dualismul reprezintă concepția care consideră drept principii ale existenței două elemente diferite și ireductibile;
- b. sistemul de contabilitate cuprinde două componente, contabilitatea financiară sau generală și contabilitatea de gestiune;
- c. pretinde exprimarea în etalon valoric a elementelor de active, datorii și capitaluri;
- d. presupune o componentă previzională.

Răspuns: a, b

CAPITOLUL 2

METODA CONTABILITĂȚII

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *conceptul de metodă în contabilitate;*
- *procedeele metodei contabilității;*
- *principiile generale ale contabilității;*
- *principii și convenții contabile;*
- *silogisme și legități contabile;*
- *mobilitatea bilanțului sub influența operațiunilor economice;*
- *sistemul de calcul contabil digrafic;*
- *contul – concept, structură, reguli de funcționare;*
- *calcule periodice de sinteză.*

Preliminarii

Dacă obiectul unei științe oferă răspunsul la întrebarea „Ce studiază sau cu ce se ocupă știința respectivă“, metoda clarifică *modalitatea* în care poate fi realizată cercetarea grupului de fapte și fenomene aflate în zona de cunoaștere a disciplinei respective.

Din punct de vedere etimologic, noțiunea de *metodă* derivă din expresiile grecești *metha* (după) și *odos* (cale sau drum). Există în limba latină sub forma „*methodus*“, expresia este preluată, ulterior, în limba franceză căpătând denumirea „*méthode*“.

În sens general, metoda unei științe exprimă drumul sau calea după care ne conducem gândirea pentru cercetarea obiectului ei de studiu.

Numeroși gânditori au remarcat importanța deosebită a metodei în realizarea procesului general al cunoașterii. Iluministul francez *René Descartes* consideră metoda drept problemă esențială a oricărei științe. Pentru reușita acestui demers, Descartes recomandă celor angajați în procesul cunoașterii să respecte următoarele principii¹:

- să nu accepți niciodată un lucru ca *adevărat* dacă nu l-ai cunoscut evident că este;
- să împarți fiecare dintre dificultățile cercetate în atâtea părți câte s-ar putea și de câte ar fi nevoie pentru a le rezolva cât mai bine;
- să-ți conduci în ordine gândurile de la obiectele cele mai simple și mai ușor de cunoscut, pentru a te ridica puțin câte puțin, la cunoașterea celor complexe;

¹ Descartes R., *Discurs asupra metodei*, București, 1941

• să-ți faci peste tot enumerări complete și revizuiți generale, atâtea încât să fii sigur că n-ai omis nimic.

În aceeași operă fundamentală pentru demersul cunoașterii raționale, René Descartes întrevide posibilitatea ajungerii la concluzii diferite. „*Diversitatea părerilor noastre dintr-un anumit domeniu de activitate nu se explică prin aceea că unii suntem mai inteligenți decât alții, ci ea rezultă din faptul că ne conducem gândirea pe căi diferite, neavând toți întotdeauna aceleași elemente în vedere.*” În paginile aceleiași lucrări de referință, iluministul francez face trimitere la o „interfață” a relațiilor umane, la un *fapt fundamental*, de care ne „izbim” atât de frecvent în viața cotidiană. Pentru frumusețea și tâlcul ei, reproducem integral această subliniere: „*Cel mai comun bun al oamenilor, pentru că toți cred că-l au în egală măsură, dar pe care, din nefericire Dumnezeu l-a împărțit în modul cel mai inegal în lume este bunul simț.*” Cât de aproape a fost un geniu de egalul său! Un secol mai târziu, Voltaire aprecia că „*bunul simț este unica rădăcină a valorilor*”.

Pentru Immanuel Kant, metoda reprezintă „*modul în care poate fi cunoscut integral un anumit obiect*”. Metoda pornește de la propoziții fundamentale și elementare, având ca finalitate stabilirea adevărului în știință și eliminarea tuturor elementelor străine¹. Ca activitate a intelectului, judecata realizează unitatea intuițiilor bazate pe experiență². Procesul cunoașterii poate fi realizat în concepția lui Kant prin patru componente fundamentale: metodă, măsură (cuantificare), intelect și experiență.

Concluzie:

Cercetarea esenței fenomenelor și proceselor circumscrise obiectului oricărei științe, inclusiv al contabilității, solicită o anumită logică a gândirii, o structurare rațională a etapelor de judecată. Este posibilă, astfel, descoperirea principiilor care guvernează orice domeniu al cunoașterii. Metoda este un produs al gândirii teoretice, abstracte, care indică modalitatea de a cunoaște realitatea înconjurătoare: fenomene, procese, evenimente sau obiecte, prezente în natură și societate.

2.1. Conceptul de metodă în contabilitate

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea dispune de o metodă proprie de cercetare. Știință socială și de gestiune, contabilitatea studiază averea entității, inclusiv tranzacțiile și evenimentele (afacerea), care modifică mărimea și structura acestei averi, într-o perioadă de timp determinată, exercițiul financiar. Prin mijloace și procedee specifice, contabilitatea determină poziția financiară și performanța entității.

¹ Kant I., *Logica generală, Prolegomene*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1978, p. 139

² Kant I., *Critica rațiunii pure*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, 1984, p. 41

Metoda contabilității reprezintă abordarea obiectului contabilității pe baza unui ansamblu de principii, mijloace și procedee, susceptibile să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și performanței unei entități.

Din definirea conceptului de metodă a contabilității, rezultă următoarele:

- metoda contabilității este un produs al gândirii teoretice abstracte, a unor raționamente verificate de practică;
- metoda contabilității pune în evidență existența legităților care guvernează „materia contabilă”, obiectul contabilității;
- obiectivul de performanță al contabilității, imaginea fidelă, poate fi realizat prin utilizarea unor tehnici, mijloace și procedee care operează curent în cadrul metodei (inventar, cont, balanțe de verificare, calculația costurilor, bilanț etc.).

În condițiile aplicării noilor reglementări contabile conținute în OMFP nr. 1802/2014, inclusiv a referențialului internațional (IAS/IFRS), principiul dublei reprezentări se fundamentează pe poziția financiară a întreprinderii, raportată la relația $\text{Active} = \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}$.

Metoda contabilității face posibilă cunoașterea detaliată a entităților economice, sub aspectul structurii elementelor componente. Ea are în vedere modul de finanțare (respectiv acoperirea cu resurse financiare) a tuturor activităților desfășurate de entitate. Prin intermediul metodei, se pun în evidență legitățile proprii cunoașterii contabile, raționamente care operează asupra tuturor mișcărilor de valori, provocate de fapte economice concrete.

Remarcă:

Înțelegerea rațională a metodei contabilității permite perceperea acestei științe drept un sistem de cunoaștere specifică, bazat pe concepte, pe logică și principii confirmate de practica economică.

Contabilitatea cercetează averea sub toate aspectele sale. Printr-un sistem de notații specifice, ea constată, cuantifică, descrie și consemnează starea de fapt a unei averi determinate. Ca ansamblu de reguli formalizate, contabilitatea raportează informația pe scara timpului, la un anumit moment al exercițiului financiar.

Există o relație de interdependență între obiectul și metoda contabilității. Cele două întrebări fundamentale, *CE* și *CUM* cercetează contabilitatea, au drept răspuns averea entității economice, o dată ca obiect al cunoașterii și apoi ca modalitate de abordare.

Dintr-o anumită perspectivă, apreciem că obiectul contabilității cuprinde un ansamblu de drepturi și obligații exprimabile în bani, aferente unei persoane, inclusiv bunurile la care acestea se referă. Reținem că ceea ce studiază contabilitatea, respectiv averea și afacerea, exprimă în esență obiectul acesteia. Modul în care realizează cercetarea acestui obiect, mijloacele și procedeele utilizate în acest scop, fac parte integrantă din metoda contabilității.

Astfel, contabilitatea dispune de o metodă proprie, specifică sistemului său de cunoaștere. În cadrul metodei, ea studiază entitățile economice sub un dublu aspect:

- *existența concretă, materială a activelor, ca resurse economice controlate de întreprindere în urma unor evenimente trecute și de la care se așteaptă obținerea de beneficii sau avantaje economice viitoare;*
- *proveniența, sursele de finanțare sau dobândire a activelor, respectiv investitorii și creditorii, a căror relație cu entitatea economică ia forma capitalurilor proprii și străine.*

Cu ocazia derulării activității, entitatea economică angajează cheltuieli, în urma cărora obține venituri. Compararea celor două mărimi pune în evidență natura rezultatelor, respectiv, profitul sau pierderea. Din acest punct de vedere, apreciem că *metoda contabilității cuprinde un ansamblu coerent de mijloace și procedee, cu ajutorul cărora se determină existentul și mișcarea averii, inclusiv rezultatele tranzacțiilor și evenimentelor care afectează, direct sau indirect, mărimea și structura acestei averi.*

2.2. Procedeele metodei contabilității

Metoda reunește, într-un ansamblu coerent, mijloace tehnice de lucru, procedee și instrumente pentru studierea obiectului contabilității.

- **Procedeele** exprimă maniera utilizată pentru atingerea unui anumit scop.
- **Instrumentul** semnifică mijlocul concret de efectuare a lucrărilor impuse de un anumit procedeu.

Procedeele utilizate de contabilitate, în cadrul metodei, pot fi structurate astfel:

2.2.1. Procedee specifice (proprii) metodei contabilității

- **Bilanțul** consemnează poziția financiară a întreprinderii, evaluată în bani, la un anumit moment al exercițiului financiar. El realizează dubla reprezentare a acesteia, printr-un echilibru valoric permanent stabilit între Active, ca resurse economice controlate de întreprindere, și Capitaluri proprii și Datorii, ca reprezentări ale surselor de proveniență a activelor. *Bilanțul exprimă cea mai complexă și completă „construcție” teoretică a contabilității.*

- **Contul** reprezintă un mijloc de calcul al contabilității care consemnează existentul inițial și modificările ulterioare ale unei substanțe de avere determinate. Spre deosebire de bilanț care oferă imaginea globală, de ansamblu, a poziției financiare a entității economice, contul prezintă evoluția particulară a fiecărei componente a averii, uneori și în etalon cantitativ.

- **Balanța de verificare** centralizează datele conținute în conturi, realizând, în același timp, și o verificare a exactității înregistrărilor efectuate sub aspectul relației formale $D = C$ (Debit = Credit).

2.2.2. Procedee comune disciplinelor economice

- **Documentarea** solicită existența, la baza fiecărei operațiuni economice înregistrate în contabilitate, a unui document scris. Prin natura și conținutul lor, documentele consemnează, justifică și controlează modul de desfășurare a operațiunilor economice.

- **Evaluarea**

Obiectul contabilității include numai elemente cu valoare economică, adică numai acele bunuri, drepturi și obligații care pot fi exprimate în bani. Apare, în mod logic, procedeul *evaluării*, care semnifică, în esență, exprimarea în etalon monetar a unei substanțe economice. Evaluarea presupune transformarea unităților naturale în unități monetare, prin intermediul prețurilor și tarifelor. În acest mod, sfera de utilizare a informației contabile crește semnificativ.

- **Inventarierea** reprezintă procesul de constatare, descriere și evaluare a existentului factual de active, datorii și capitaluri proprii¹ la un moment dat.

Subliniem, în mod special, că obținerea imaginii fidele se fundamentează, în principal, pe datele inventarului. Prin același procedeu se constată starea de fapt a averii firmei, gradul de depreciere fizică, modul de gestionare a valorilor etc.

2.2.3. Procedee comune tuturor științelor

În afară de procedeele proprii și de cele comune științelor economice, în calitate de știință a gestiunii, contabilitatea utilizează și unele procedee comune tuturor științelor.

- **Observația** exprimă faza inițială a cercetării obiectului fiecărei științe. Acest procedeu al cunoașterii științifice generale constă „în contemplarea metodică și intenționată a unui obiect sau a unui proces”². Contabilitatea observă, mai întâi, operațiile economice desfășurate, care, din momentul consemnării în documente, devin obiect al reflectării specifice.

- **Raționamentul** reprezintă o înlănțuire logică de judecăți care au drept finalitate o anumită concluzie. Toate legitățile contabile, silogismele, inclusiv, conceptul fundamental Activ = Pasiv exprimă concluziile unor judecăți logice. Pe aceeași bază, s-au stabilit regulile de funcționare ale conturilor, clasificarea acestora, etc.

- **Comparația** presupune alăturarea a două sau mai multe elemente ale realității, în scopul stabilirii asemănărilor și deosebirilor dintre ele. Se pot obține, astfel, concluzii interesante și, în egală măsură, se determină tendințele evoluțiilor viitoare. Contabilitatea apelează frecvent la comparații în timp și în spațiu.

- **Clasificarea** exprimă operațiunea de structurare a elementelor componente ale întregului în subdiviziuni, în funcție de anumite criterii.

¹ OMFP nr. 2861/04.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în M.O. nr. 704/20.10.2009.

² *** , *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ed. Academiei, București, 1975, p. 616

• **Analiza** semnifică cercetarea întregului, având la bază examinarea atentă a fiecărei părți componente. Contabilitatea utilizează analiza atât înaintea înregistrării fiecărei operațiuni economice în parte, cât și *post factum*, prin aprecierea activității desfășurate (analiza bilanțului) etc.

• **Sinteza** reprezintă operațiunea inversă analizei, judecarea fenomenelor de la parte la întreg, de la particular la general, de la simplu la complex. Bilanțul contabil reprezintă proba cea mai evidentă a utilizării sintezei de către contabilitate. Pornind de la operația economică, document, cont și bilanț, se ajunge prin sinteză, la ansamblu sau întreg, respectiv, la bilanț.

2.3. Principiile generale ale contabilității

Pentru cercetarea obiectului său, contabilitatea dispune de o metodă proprie. Determinarea existentului sau stării unei averi, a modificărilor ei ulterioare și implicit a rezultatelor obținute, este posibilă prin respectarea unor legități sau principii. Literatura de specialitate numește aceste modele de abordare și comunicare principii generale ale contabilității. Întregul edificiu al științei contabile, teorie și practică, se fundamentează pe aceste sisteme de referință. Prin intermediul lor se exprimă însăși esența și particularitățile contabilității în partidă dublă. Majoritatea școlilor de contabilitate, din țară și străinătate, consideră drept principii generale ale contabilității următoarele:

- principiul dublei reprezentări;
- principiul dublei înregistrări;
- principiul înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice.

2.3.1. Principiul dublei reprezentări

Acest principiu este fundamental pentru metoda contabilității. *El presupune reflectarea sau consemnarea concomitentă a averii unei entități economice sub două aspecte esențiale:*

- *al componenței, ca mod de alocare sau utilizare a bunurilor, în calitatea lor de resurse economice care încorporează beneficii sau avantaje viitoare;*
- *al provenienței, din care rezultă modul de dobândire sau finanțare a acelorași bunuri, prin intermediul capitalurilor proprii și datoriilor (capitaluri străine).*

Din cel de-al doilea aspect, derivă raporturile de proprietate, ca sumă a unor drepturi și obligații cu valoare economică.¹

¹ Expresia „valoare economică” semnifică, în acest context, însușirea drepturilor și obligațiilor de a fi evaluate în etalon bănesc.

Între cele două abordări, care exprimă una și aceeași realitate, intervine în mod logic și obligatoriu o *relație de echilibru valoric*. Pe această bază, dubla reprezentare asigură menținerea unei egalități perfecte între:

- active, pe de o parte, și capitaluri proprii și datorii, pe de altă parte;
- averea totală, pe de o parte, și suma drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, pe de altă parte.

Remarcă:

a) *principiul dublei reprezentări menține, controlează și legitimează în permanență conceptul fundamental al contabilității în partidă dublă, exprimat prin relația de echilibru valoric:*

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITALURI PROPRII} + \text{DATORII}$$

b) În cazul în care obiectul dublei reprezentări îl constituie procesele economice, activitățile interne, care transformă efortul economic sau cheltuiala, într-un efect economic adecvat (venit), relația de echilibru a aceluiasi principiu reflectă performanța și devine:

$$\text{Venituri} - \text{Cheltuieli} = \text{Rezultate}$$

Precizăm că, în funcție de raportul existent între mărimea veniturilor și a cheltuielilor, entitatea poate raporta fie un rezultat favorabil (profit), atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, fie un rezultat negativ (pierdere), în situația inversă.

În sensul cel mai restrâns, menționăm:

- *Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari. Ele reprezintă efortul economic prin care se alocă sau se utilizează o resursă economică, altfel spus, se produce „jertfa” sau „sacrificiul” unei valori. În mod logic, orice cheltuială diminuează capitalurile proprii ale firmei.

- *Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor. Ele reprezintă efectul obținut în urma angajării unei cheltuieli, care conduce la sporirea resurselor, a averii sau bogăției firmei. Aceeași logică ne determină să constatăm că orice venit majorează capitalurile proprii ale firmei.

2.3.2. Principiul dublei înregistrări

Acest principiu presupune înregistrarea fiecărei operațiuni economice în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează.

Majoritatea cercetătorilor consideră că „dubla înregistrare este produsul unei evoluții progresive a practicii cotidiene a afacerilor, care a decurs în mod firesc din partida simplă”¹.

Savantul italian Luca Paciolo formulează în *Tratatul de conturi*, prima egalitate contabilă fundamentată pe principiul dublei reprezentări și implicit, pe cel al dublei înregistrări:

„Cassa = Capital”

Cele două conturi sau partide deschise pe baza inventarului la început de activitate au semnificațiile:²

- *Cassa* reprezintă „partea sau punga ta” („la tua parte overo borscia”);
- *Capitalul* exprimă „averea ta prezentă” („per la cavedale se intende tutto el monte corpo de faculta presente”).

Paciolo nu s-a referit, în mod direct, la dubla reprezentare, dar a menționat că orice existent inițial constatat prin inventariere, „trebuie înregistrat concomitent în debitul unui cont și în creditul altuia”.

Remarcă:

Principiul dublei înregistrări decurge logic din cel al dublei reprezentări. El este impus de mișcarea și transformarea continuă a componentelor averii în cadrul circuitului economic, astfel:

- disponibilitățile bănești ale firmei sunt investite în sfera aprovizionării, în scopul achiziției de active circulante materiale: materii prime, materiale consumabile etc. După parcurgerea parțială sau integrală a fazelor procesului de producție, aceste valori îmbracă forma semifabricatelor sau a produselor finite;

- livrarea către beneficiari (cumpărători) a acestor bunuri conduce la transformarea activelor circulante materiale în active de altă factură. Are loc apariția unor creanțe ale furnizorului față de clienți, concomitent cu consemnarea în contrapartidă a naturii acestor sume de încasat: venituri generate de vânzarea produselor finite, a semifabricatelor etc.;

- încasarea creanței de la client produce conversia activului în curs de încasare în disponibilități bănești.

- circuitul se reia ulterior în aceeași succesiune.

Dubla înregistrare este în măsură să consemneze și mișcarea fizică, în spațiu, a bunurilor. Obiectele de inventar din depozit devin obiecte de inventar în folosință, materiile prime din stoc se transformă în semifabricate, produse finite, materiale aflate la terți etc.

Fiecare intrare, apariție sau sporire în averea firmei are la origine o anumită cauză. În aceeași manieră, se explică și procesele inverse: ieșirile, disparițiile sau reducerile. Se creează astfel raporturi de echilibru valoric între intrări și ieșiri, reduceri și sporiri, active și pasive etc.

¹ Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, București, 1994, p. 26

² Paciolo L., *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Ed. Junimea, Iași, 1991, traducere de Rusu D. și Cuciureanu Șt.

2.3.3. Principiul înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice

Acest principiu presupune înregistrarea tuturor operațiunilor economice din punctul de vedere al fiecărui partener al unui raport economico-juridic: furnizor și client, debitor și creditor, cumpărător și vânzător etc. În consecință, orice operațiune economică este analizată și înregistrată în contabilitate, din perspectiva unui singur titular de drepturi sau obligații.

Aprovizionarea cu materii prime a firmei este reflectată prin aplicarea acestui principiu, atât în contabilitatea furnizorului, cât și în contabilitatea cumpărătorului. Principiul dublei înregistrări este activat la ambele societăți, procedându-se la separarea integrală a celor două entități partener, conform modelului:

La FURNIZOR (Vânzător)	• se reduc stocurile de materii prime; • sporesc creanțele (drepturile) acestuia de a pretinde cumpărătorului să achite contravaloarea bunurilor expediate.
------------------------------	--

La CUMPĂRĂTOR (Client sau beneficiar)	• sporesc stocurile de materii prime; • sporesc datoriile față de furnizor, privind achitarea contravalorii bunurilor cumpărate.
---	---

Nerespectarea principiului ar conduce la înregistrarea aceleiași operațiuni sub forma:

La FURNIZOR	• scad stocurile în urma livrării bunurilor către cumpărător
La CUMPĂRĂTOR	• cresc stocurile în urma achiziției bunurilor de la furnizor

Ipotetic, o asemenea abordare ar permite verificarea relației de echilibru valoric, prin dubla înregistrare numai la nivel macroeconomic, unde suma vânzărilor va fi egalată de suma cumpărărilor. La nivel microeconomic, al entităților economice, contabilitatea nu ar mai putea realiza delimitarea averilor, determinarea rezultatelor și departajarea firmelor după criterii de performanță economică individuală: rentabilitate, cost de producție, solvabilitate etc.

2.4. Principii și convenții contabile

Realizarea unei imagini fidele este condiționată de respectarea cu bună credință a *principiilor sau convențiilor contabile*. Ele sunt cunoscute în literatura de specialitate și sub denumirea de *reguli sau norme contabile*.

Principiile sau convențiile contabile reprezintă enunțuri conceptuale generale utilizate ca sistem de referință pentru obținerea informației contabile referitoare la poziția financiară, performanțele și rezultatele unei entități economice.

Este foarte important ca orice utilizator al informației contabile să poată recepta și percepe rapoartele și sintezele contabile în mod corect. În acest scop, a fost elaborat un set de norme numite **principii contabile general acceptate**.

Principiile izvorăsc din practică și se modifică o dată cu ea. În consecință, ele nu sunt nici imuabile și nici universale. Acceptarea lor are loc prin consensul producătorilor și utilizatorilor informației contabile. Realitatea economică în continuă „mișcare” creează situații noi. Abordarea lor nu poate fi rezolvată întotdeauna prin prisma formulării inițiale a unui principiu. În asemenea condiții, apare necesitatea înlocuirii sau amendării acestor construcții teoretice de mare finețe.

Reglementările contabile românești actuale¹ enunță un număr de zece principii a căror respectare este obligatorie în cadrul proceselor de recunoaștere și evaluare a elementelor prezentate în situațiile financiare anuale. Utilizarea lor trebuie să conducă la obținerea unei imagini fidele. Aceste principii sunt:

✕ • **Principiul continuității activității** pornește de la premisa că firma își va continua activitatea în viitorul previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere semnificativă a activității. Creditorii și, în egală măsură, orice potențial investitor, sunt interesați de acest aspect. Întocmirea documentelor de sinteză contabilă și evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare au la bază acest principiu. Dacă în cursul anului activitatea firmei este întreruptă, documentele de sinteză contabilă vor fi redactate la acea dată. Importanța acestui principiu rezidă și din faptul că el se regăsește în Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară al IASB drept ipoteză de bază în întocmirea acestora.

✕ • **Principiul permanenței metodelor** asigură *coerența și comparabilitatea* informației contabile. Constanța în aplicarea regulilor și procedurilor de evaluare, a modului de prezentare a informației financiar-contabile constituie esența principiului permanenței metodelor. Metodele de lucru trebuie să rămână aceleași de la un exercițiu la altul. Deși în ultima reglementare de specialitate (OMFP 1802/2014) nu mai este făcută nicio precizare în acest sens, în realitate, în practică, pentru mai buna informare a utilizatorului, se impune, uneori, schimbarea unei proceduri sau a unei metode. Acest fapt va fi menționat în notele explicative la bilanț, determinându-se mărimea influenței exercitate de această schimbare asupra situației exercițiului financiar.

¹ OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30 decembrie 2014

✕ • **Principiul prudenței** presupune o abordare economică fundamentată pe respectarea următoarelor elemente:

- în contul de profit și pierdere poate fi inclus doar profitul obținut până la data bilanțului;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- se ține cont de toate obligațiile previzibile și pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;
- se ține cont de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

Acest principiu obligă întreprinzătorul să nu-și supraevalueze șansele afacerii, ci să promoveze o viziune pesimistă asupra activității desfășurate. Apare ideea juridică de protecție în sensul că:

- se evită ca proprietarul de „mâine“ să suporte o cheltuială care vizează proprietarul de „astăzi“;
- se evită distribuirea unor beneficii nerealabile, care pot decapitaliza firma.

Principiul prudenței temperează optimismul exagerat, evită falimentarea firmei, iar pentru creditorii generează o prețioasă marjă de siguranță. Esența acestei gândiri își are originea într-o maximă a strămoșilor noștri latini: „*Quid, quid agis prudenter agas, respicit finem*“, respectiv, „Tot ceea ce faci, să faci cu prudență, gândindu-te la consecințe“¹. Evitarea supraevaluării activelor și veniturilor, a subevaluării datoriilor și cheltuielilor, precum și luarea în considerație a eventualelor pierderi, deprecieri și riscuri relevă, de asemenea, prudența subiectului economic. Prudența nu trebuie să conducă la constituirea de rezerve ascunse sau de ajustări pentru depreciere excesive, așa cum același principiu nu permite o subevaluare deliberată a activelor și veniturilor.

Evident că o asemenea abordare nu poate genera informații neutre, obiective și credibile pentru utilizator.

Remarcă:

Apreciem că prin natura și conținutul său, principiul prudenței asigură realizarea continuității activității și obținerea unei imagini „exigente“ asupra averii firmei. În același timp, subliniem că într-o anumită măsură, principiul contravine obiectivului de performanță al contabilității, respectiv, obținerea unei imagini fidele. Avem în vedere bunăoară, tratarea „asimetrică“, diferențiată, a plusurilor și minusurilor de Active și Datorii, constatate cu ocazia inventarierii.

✕ • **Principiul contabilității de angajamente** presupune delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor pe măsura angajării acestora și trecerea lor la rezultatul exercițiului la care se referă. Exercițiul financiar clasic este anul calendaristic (1 ianuarie – 31 decembrie). Orice tranzacție sau operație economică

¹ Horomnea E., *Contabilitatea între geneză, performanță și controverse*, Revista de Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 3/2000

desfășurată în acest interval este luată în considerare la momentul producerii și nu în cel al decontării (încasării sau plății). Cheltuielile aferente exercițiului curent se înregistrează în contabilitatea acestui exercițiu, chiar dacă ele vor fi efectiv plătite în cursul exercițiilor viitoare. Prin același raționament, veniturile aferente exercițiului prezent se înregistrează în contabilitatea acestui exercițiu, chiar dacă încasarea lor va avea loc într-un exercițiu viitor. Pentru a nu denatura rezultatul exercițiului curent și implicit imaginea fidelă, se procedează la consemnarea distinctă a unor asemenea situații în conturile delimitative de cheltuieli și venituri. (Vezi *Cheltuielile și veniturile înregistrate în avans*)

Precizăm că în vechile reglementări contabile valabile până la 31 decembrie 2014 (OMFP 3055/2009), acest principiu apărea sub denumirea de „principiul independenței exercițiilor”.

✕ • **Principiul intangibilității** reclamă concordanța perfectă dintre bilanțul de închidere a unui exercițiu financiar și cel de deschidere a exercițiului imediat următor. Cu alte cuvinte, este interzisă modificarea valorilor din bilanțul de la sfârșitul exercițiului (31 decembrie), după aprobarea și depunerea acestuia. Orice eventuală eroare descoperită în bilanț, după acest moment, va fi corectată în anul în care a fost constatată, prin înregistrări contabile adecvate și transparente, fără ca acest fapt să reprezinte o încălcare a acestui principiu.

✕ • **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și datorii** presupune determinarea separată a valorii fiecărui element de activ sau de datorie, astfel încât să fie stabilită o valoare corectă pentru fiecare poziție din bilanț.

✕ • **Principiul necompensării** interzice compensările între elementele de active și cele de datorii, precum și între cheltuieli și venituri. Potrivit acestui principiu, toate creanțele și datoriile se înregistrează în mod distinct în contabilitate. Pentru reducerea blocajului financiar, în țara noastră a fost admisă, prin excepție, compensarea între creanțele și datoriile față de același terț. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor rezultate din aceste operațiuni. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

✕ • **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** În actualele reglementări contabile (OMFP 1802/2014), acest principiu a căpătat, după părerea noastră, o denumire mult prea lungă, respectiv: *contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză*. Potrivit acestui principiu evenimentele și tranzacțiile trebuie să fie reflectate în contabilitate în concordanță cu realitatea economică și nu numai cu forma lor juridică. În acest mod, informația contabilă devine credibilă. Aceste precizări sunt conținute în versiunea românească a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFR) inclusiv, în actualele reglementări ale normalizatorilor români (OMFP 1802/2014).

Apreciem că, excluderea sau marginalizarea juridicului vine în contradicție cu esența contabilității de *angajamente*, pe care am acceptat-o și care este, fără

îndoiială, de natură *juridică*. Dincolo de marea lor diversitate, evenimentele și tranzacțiile economice sunt, în mod direct sau indirect, reglementate juridic. Consumul de materii prime se desfășoară, în ultimă instanță, pentru realizarea obiectului de activitate al firmei, precizat ca atare într-un act juridic (statutul societății comerciale). Plata datoriei către furnizor sau creditor se circumscrie respectării unor norme stipulate în disciplina financiară (dreptul comercial și financiar) etc. Iată de ce, inclusiv în forma reținută de normalizatorii români, principiul nu exclude latura juridică a proceselor, fenomenelor și tranzacțiilor economice. Se poate vorbi cel mult de o reasezare a juridicului față de latura economică la stabilirea unei valori corecte pentru fiecare poziție din bilanț. Astfel, în condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului lor economic.

✗ • **Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție** solicită evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare la cost de achiziție sau cost de producție. Reglementările contabile prevăd, totuși, și situații în care poate fi utilizată drept bază de evaluare valoarea justă¹: reevaluarea imobilizărilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă.

✗ • **Principiul pragului de semnificație** conform căruia este permisă abaterea de la cerințele cuprinse în reglementările contabile în vigoare (OMFP 1802/2014) referitoare la prezentarea informațiilor doar în situația în care efectele respectării lor sunt nesemnificative.

*

* *

Obținerea unei imagini fidele asupra poziției și performanței financiare, inclusiv a rezultatelor, are la bază două serii de calcule sincronice și paralele care privesc concomitent Activele, pe de o parte, și Capitalurile proprii și Datoriile entității economice, pe de altă parte. Consemnarea cronologică și sistematică a tuturor operațiunilor economice care provoacă modificări în mărimea și structura poziției financiare, cu influențe asupra performanței, este realizată prin mijloace, tehnici și procedee ale metodei contabilității.

*Conceptual, sistemul de afirmații logice pe care se fundamentează edificiul contabilității în partidă dublă poate fi structurat în cadrul metodei pe următoarele trei etape sau trepte:*²

¹ Conform OMFP 1802/2014, valoarea justă este „prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau pe cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire)”. Această valoare se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

² Această abordare a fost promovată de școala ieșeană de contabilitate prin ctitorul său, profesorul Dumitru Rusu.

- *reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil;*
- *sistemul de calcul contabil digrafic;*
- *calcule periodice de sinteză.*

În această viziune, sistemul de contabilitate în partidă dublă are ca punct de plecare bilanțul inițial. În el vom regăsi averea firmei, detaliată în cele trei structuri: active, datorii și capitaluri proprii.

Bilanțul reflectă corelațiile dintre substanțele care compun averea firmei, modul de gestionare și dobândire a bunurilor, calitatea administrării averii și implicit competența conducerii, legitimitatea acesteia.

Bilanțul inițial este bilanțul redactat (întocmit) la începutul exercițiului financiar (1 ianuarie), respectiv, în momentul de înființare al entității economice.

Pentru demonstrarea logică a contabilității, mai exact a gândirii raționale care operează în cadrul metodei acesteia, prezentăm în continuare, cele trei etape Succesiunea etapelor rezultă din raționamentul:

1. Activitatea oricărei entități are ca punct de plecare existența unor resurse economice controlate de către întrepridere (active) în momentul inițial, conform bilanțului inițial. Asupra acestui bilanț exercită influențe și modificări operațiunile singulare sau grupurile de operațiuni inseparabile, prin intermediul unui număr finit de silogisme contabile (vezi mobilitatea bilanțului din prima etapă a metodei).

2. Intervenția celui mai vechi model economic cunoscut, respectiv a contului, este realizată în cadrul etapei a doua a metodei, respectiv "Sistemul de calcul contabil digrafic".

3. Reconstituirea periodică a unei imagini de sinteză asupra poziției financiare și performanței realizate de entitate este necesară și posibilă prin intermediul etapei a treia a metodei, respectiv "Calcule periodice de sinteză".

2.5. Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil (prima treaptă a metodei)

Pe prima treaptă a metodei, vom lua în considerare un bilanț inițial, care cuprinde, în structura sa, următoarele elemente reprezentative:

ACTIV:

Imobilizări corporale:	{	♦ Terenuri	5.000 lei		
		♦ Construcții	69.200 lei		
		♦ Mijloace de transport	20.000 lei		
Active circulante:	{	• Stocuri	{	♦ Materii prime	2.500 lei
			♦ Materiale consumabile	1.500 lei	
	{	• Creanțe (sume de încasat de la)	♦ Clienți	5.000 lei	
			♦ Efecte de primit	1.000 lei	
			♦ Asociați	6.000 lei	
			♦ Debitori diverși	3.000 lei	
			♦ Avansuri către personal	3.000 lei	
	{	• Titluri de plasament	♦ Acțiuni deținute la entități afiliate	2.800 lei	
		• Disponibilități bănești	♦ în conturi la Bănci	9.000 lei	
			♦ în numerar la casierie	1.500 lei	
TOTAL ACTIV					129.500

lei

Menționăm că valoarea creanței față de asociați privește capitalul subscris, dar încă nevărsat. Aceeași sumă este consemnată distinct în capitalul social, sub forma capitalului subscris nevărsat.

PASIV (CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII):

CAPITALURI PROPRII	{	♦ Capitalul social	81.000 lei
		♦ Rezerve de capital	7.000 lei
		♦ Profit	6.700 lei
		♦ Acțiuni proprii	(1.000) lei
Capitaluri străine reprezentate prin DATORII față de:	{	♦ Furnizori, inclusiv, efecte de plătit	4.000 lei
		♦ Furnizori de imobilizări	2.750 lei
		♦ Personal-salarii datorate	3.000 lei
		♦ Impozit pe salarii	1.000 lei
		♦ Creditori diverși	3.250 lei
		♦ Credite pe termen scurt	7.500 lei
Elemente care rectifică prin diminuare valoarea imobilizărilor corporale	{	♦ Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300 lei
TOTAL PASIV (C + D)			129.500 lei

Structurile anterior menționate, inclusiv pozițiile de rectificare sunt consemnate în următorul bilanț inițial.

ACTIV			BILANȚ ÎNȚIAL		PASIV
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	6.000
2.	Construcții	69.200	2.	Capital subscris vărsat	75.000
3.	Mijloace de transport	20.000	3.	Acțiuni proprii	(1.000)
4.	Materii prime	2.500	4.	Rezerve legale	7.000
5.	Materiale consumabile	1.500	5.	Profit	6.700
6.	Clienți	5.000	6.	Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300
7.	Efecte de primit	1.000	7.	Furnizori	4.000
8.	Avansuri acordate personalului	3.000	8.	Furnizori de imobilizări	2.750
9.	Decontări cu asociații privind capitalul	6.000	9.	Efecte de plătit	1.000
10.	Debitori diverși	3.000	10.	Personal - remunerații datorate	3.000
11.	Acțiuni de la ent. afiliate	2.800	11.	Impozit pe salarii	1.000
12.	Conturi la bănci în lei	9.000	12.	Creditori diverși	3.250
13.	Casa în lei	1.500	13.	Credite bancare pe termen scurt	7.500
TOTAL ACTIV		129.500	TOTAL PASIV		129.500

Bilanțul anterior exprimă situația poziției financiare a firmei, să presupunem, la 1 ianuarie. Cauze diverse, interne și externe, determină desfășurarea în cursul exercițiului financiar a unor operațiuni economice de genul:

- achiziția de la furnizori a materiilor prime;
- plata în numerar a drepturilor salariale ale personalului;
- primirea prin donație a unor materiale de natura obiectelor de inventar;
- obținerea din fabricație a produselor finite;
- livrarea către beneficiari (Clienți) a produselor finite din stoc;
- aportarea în natură sau în bani a unor valori la capitalul societății;
- consumul materiilor prime pentru fabricație;
- acordarea de către firmă a unei donații de mijloace fixe;
- constatarea unui plus sau minus de inventar în gestiune;
- acordarea unui avans pentru deplasarea în interes de serviciu a unui salariat;
- achiziția unor titluri de plasament (acțiuni sau obligațiuni);
- încasarea unor creanțe de la debitori sau Clienți;
- achitarea datoriei comerciale față de un furnizor;
- rambursarea către bancă a unui credit.

Toate operațiunile menționate provoacă modificări în mărimea și structura averii sau patrimoniului firmei, a drepturilor și obligațiilor acesteia.

Silogisme și legități contabile

Consemnarea în etalon valoric a averii și tranzacțiilor unei entități determină, în mod obiectiv, intervenția contabilității. Pe prima treaptă a metodei contabilității, demonstrăm:

- existența unor legități (principii) care guvernează cunoașterea contabilă;
- caracterul universal al materiei contabile, rezultat din faptul că orice operațiune economică, consemnată într-un document adecvat, se constituie în obiect al reflectării contabile;
- circumscrierea obligatorie a oricărei operațiuni economice într-un număr finit de legități (silogisme) contabile;
- menținerea permanentă a echilibrului valoric dintre suma Activelor și cea a Datoriilor însumate cu Capitalurile proprii.

Silogismul reprezintă raționamentul format din trei etape, în care ultima etapă numită concluzie sau consecință se deduce din prima prin intermediul celei de-a doua.

Relația fundamentală pe care se bazează sistemul contabilității în partidă dublă este echilibrul valoric:

$$\text{ACTIV (A)} = \text{PASIV (P)}[\text{CAPITALURI PROPRII (C)} + \text{DATORII (D)}]$$

Remarcă:

Pentru simplificarea înțelegerii mecanismelor metodei contabilității, vom desemna datoriile și capitalurile proprii sub denumirea generică de PASIV. Precizăm că doctrina contabilă anglo-saxonă nu utilizează noțiunile de pasiv sau patrimoniu. Acest punct de vedere a fost preluat și de normalizatorii români.

Operațiunile economice generează:

- **modificări permutative**, prin afectarea unei singure părți a bilanțului, respectiv, Activul, pe de o parte, sau Pasivul, pe de altă parte, totalul general al bilanțului rămânând neschimbat;
- **modificări opuse**, prin afectarea concomitentă a ambelor părți ale bilanțului, cu aceeași valoare și în același sens, fie sporire, fie reducere, pentru menținerea relației $A = P$. Modificările opuse provoacă schimbarea totalului general al bilanțului.

Dincolo de marea diversitate a cauzelor care generează operațiuni economice foarte diferite, menționăm că acestea se circumscriu obligatoriu unui număr finit de silogisme sau legități contabile. *Principiul dublei reprezentări*

generează un număr de opt silogisme contabile, exprimate printr-un număr identic de relații bilanțiere funcție de variabila „X”.

1. Relației bilanțiere $A + x - x = P$, îi corespunde silogismul:

Dacă un element de activ sporește cu o anumită valoare (I) și, concomitent, un alt element de activ se reduce cu aceeași valoare (II), atunci pasivul rămâne neschimbat (III).

Am marcat prin cifre romane cele trei etape de judecată ale silogismului.

Pentru exemplificarea acestui silogism, considerăm operațiunea:

• Conform extrasului de cont, se înregistrează încasarea prin contul de la bancă a unei creanțe în valoare de 1.200 lei de la Clientul „X”. În urma acestei operațiuni, în bilanș se produc modificările:

♦ Disponibilul aflat în „Conturi la bănci în lei” conținut în structura activului bilanțier sporește cu valoarea sumei încasate de la client ($9.000 + 1.200 = 10.200$);

♦ Elementul de activ „Clienți” se reduce cu 1.200 lei, deoarece o dată cu plata efectuată de aceștia au scăzut drepturile de creanță asupra clienților ($5.000 - 1.200 = 3.800$).

Structura bilanșului nr. 1 capătă forma:

ACTIV

Bilanș nr. 1

PASIV

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	6.000
2.	Construcții	69.200	2.	Capital subscris vărsat	75.000
3.	Mijloace de transport	20.000	3.	Acțiuni proprii	(1.000)
4.	Materii prime	2.500	4.	Rezerve legale	7.000
5.	Materiale consumabile	1.500	5.	Profit	6.700
6.	Clienți ($5.000 - 1.200 = 3.800$)	3.800	6.	Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300
7.	Efecte de primit	1.000	7.	Furnizori	3.000
8.	Avansuri acordate personalului	3.000	8.	Furnizori de imobilizări	2.750
9.	Decontări cu asociații privind capitalul	6.000	9.	Efecte de plătit pentru imobilizări	1.000
10.	Debitori diverși	3.000	10.	Personal – salarii datorate	3.000
11.	Acțiuni deț. la ent. afiliate	2.800	11.	Impozit pe salarii	1.000
12.	Conturi la bănci în lei ($9.000 + 1.200 = 10.200$)	10.200	12.	Creditori diverși	3.250
13.	Casa în lei	1.500	13.	Credite bancare pe termen scurt	7.500
TOTAL ACTIV		129.500	TOTAL PASIV		129.500

Remarcă:

Într-o judecată superficială, suntem tentați să apreciem că la elementul „Clienți” s-a produs o reducere, deoarece „banii au plecat” de la Client, din trezoreria lui, din contul său de la Bancă. În consecință, el este mai „sărac”, plata datoriei generând un asemenea efect. Raționamentul este fals. Contabilitatea

firmei nu urmărește gradul de „sănătate financiară” a partenerului. Banii care au intrat în Contul nostru de disponibil la Bancă reprezintă concomitent:

- o sporire a disponibilităților bănești;
- o reducere a drepturilor de creanță față de clienți, respectiv a datoriilor acestora față de noi.

În această abordare, am avut în vedere principiul înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice de către cei doi parteneri.

2. Relației bilanțiere

$$A = P + x - x$$

îi corespunde silogismul:

Dacă un element de pasiv sporește cu o anumită valoare (I) și, concomitent, un alt element de pasiv se reduce cu aceeași valoare (II), atunci activul rămâne neschimbat (III).

Pentru exemplificarea acestui silogism, considerăm operațiunea:

- Înregistrat transformarea parțială a „Rezervelor” în „Capital social”, în baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor (AGA), 1.500 lei. În urma acestei operațiuni de capitalizare parțială a rezervei, în structura bilanțului numărul 1 se produc modificările:

♦ Elementul de pasiv (capital propriu) „Rezerve” se reduce cu suma de 1.500 lei, deoarece aceasta este sursa de majorare a capitalului social ($7.000 - 1.500 = 5.500$);

♦ Elementul de pasiv (capital propriu) „Capital subscris vărsat” sporește cu valoarea rezervei inclusă în capital ($75.000 + 1.500 = 76.500$).

Structura bilanțului numărul 2 devine:

ACTIV			Bilanț nr. 2		PASIV	
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	6.000	
2.	Construcții	69.200	2.	Capital subscris vărsat (75.000+1.500= 76.500)	76.500	
3.	Mijloace de transport	20.000	3.	Acțiuni proprii	(1.000)	
4.	Materii prime	2.500	4.	Rezerve legale (7.000-1.500 = 5.500)	5.500	
5.	Materiale consumabile	1.500	5.	Profit	6.700	
6.	Clienți	3.800	6.	Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300	
7.	Efecte de primit	1.000	7.	Furnizori	3.000	
8.	Avansuri acordate personalului	3.000	8.	Furnizori de imobilizări	2.750	
9.	Decontări cu asociații privind capitalul	6.000	9.	Efecte de plătit pentru imobilizări	1.000	
10.	Debitori diverși	3.000	10.	Personal - salarii datorate	3.000	
11.	Acțiuni deț. la ent. afiliate	2.800	11.	Impozit pe salarii	1.000	
12.	Conturi la bănci în lei	10.200	12.	Creditori diverși	3.250	
13.	Casa în lei	1.500	13.	Credite bancare pe termen scurt	7.500	
TOTAL ACTIV		129.500	TOTAL PASIV		129.500	

3. Relației bilanțiere

$$A + x = P + x$$

îi corespunde silogismul:

Dacă un element de activ sporește cu o anumită valoare (I), fără ca în același timp un alt element de activ să se reducă (II), atunci pasivul sporește (III).

În mod logic, sporirea pasivului (datoriilor) va avea loc cu o valoare egală cu cea a majorării activului, tocmai pentru a se menține relația $A = P$, respectiv $A = C + D$.

Pentru exemplificarea acestui silogism, considerăm operațiunea:

• *Înregistrat primirea unui credit bancar pe termen scurt, conform extrasului de cont, în sumă de 2.000 lei.* În urma acestei operațiuni, în bilanț se produc modificările:

♦ Elementul de activ „*Conturi la bănci în lei*” sporește cu valoarea creditului acordat de bancă, deoarece creditul respectiv se primește în contul bancar ($10.200 + 2.000 = 12.200$);

♦ Elementul de pasiv (datorii) „*Credite bancare pe termen scurt*” se majorează cu aceeași sumă, deoarece valoarea totală a creditelor la care a apelat firma este acum mai mare ($7.500 + 2.000 = 9.500$).

Structura bilanțului numărul 3 devine:

ACTIV

Bilanț nr. 3

PASIV

Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	6.000
2.	Construcții	69.200	2.	Capital subscris vărsat	76.500
3.	Mijloace de transport	20.000	3.	Acțiuni proprii	(1.000)
4.	Materii prime	2.500	4.	Rezerve legale	5.500
5.	Materiale consumabile	1.500	5.	Profit	6.700
6.	Clienți	3.800	6.	Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300
7.	Efecte de primit	1.000	7.	Furnizori	3.000
8.	Avansuri acordate personalului	3.000	8.	Furnizori de imobilizări	2.750
9.	Decontări cu asociații privind capitalul	6.000	9.	Efecte de plătit pentru imobilizări	1.000
10.	Debitori diverși	3.000	10.	Personal – salarii datorate	3.000
11.	Acțiuni deț. la ent. afiliate	2.800	11.	Impozit pe salarii	1.000
12.	Conturi la bănci în lei ($10.200 + 2.000 = 12.200$)	12.200	12.	Creditori diverși	3.250
13.	Casa în lei	1.500	13.	Credite bancare pe termen scurt ($7.500 + 2.000 = 9.500$)	9.500
TOTAL ACTIV		131.500	TOTAL PASIV		131.500

4. Relației bilanțiere $A - x = P - x$ îi corespunde silogismul:

Dacă un element de activ se reduce cu o valoare (I), fără ca în același timp un alt element de activ să sporească (II), atunci pasivul se reduce cu aceeași valoare (III).

Pentru exemplificarea acestui silogism, considerăm operațiunea:

• *Înregistrat conform extrasului de cont plata din „Conturi la bănci în lei” a unei datorii comerciale față de Furnizorul „X” în sumă de 1.300 lei. În urma acestei operațiuni, în bilanț se produc modificările:*

♦ Elementul de activ „Conturi la bănci în lei”, în care se înregistrează disponibilitățile bănești al firmei, se reduce cu 1.300 lei ($12.200 - 1.300 = 10.900$);

♦ Elementul de pasiv „Furnizori”, care consemnează datoriile comerciale ale firmei față de furnizorii săi, se va reduce cu aceeași valoare ($3.000 - 1.300 = 1.700$).

Remarcă:

Operațiunile economice aferente relațiilor bilanțiere numărul 3 și 4 au generat modificări opuse, în ambele părți ale bilanțului, fapt care a condus la schimbarea totalului general al acestuia.

Structura bilanțului numărul 4 devine:

ACTIV			Bilanț nr. 4		PASIV	
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	6.000	
2.	Construcții	69.200	2.	Capital subscris vărsat	76.500	
3.	Mijloace de transport	20.000	3.	Acțiuni proprii	(1.000)	
4.	Materii prime	2.500	4.	Rezerve legale	5.500	
5.	Materiale consumabile	1.500	5.	Profit	6.700	
6.	Clienți	3.800	6.	Amortizarea imobilizărilor corporale	14.300	
7.	Efecte de primit	1.000	7.	Furnizori (3.000 -1.300 = 1.700)	1.700	
8.	Avansuri acordate personalului	3.000	8.	Furnizori de imobilizări	2.750	
9.	Decontări cu asociații privind capitalul	6.000	9.	Efecte de plătit pentru imobilizări	1.000	
10.	Debitori diverși	3.000	10.	Personal - salarii datorate	3.000	
11.	Acțiuni deț. la ent. afiliate	2.800	11.	Impozit pe salarii	1.000	
12.	Conturi la bănci în lei (12.200 – 1.300 =10.900)	10.900	12.	Creditori diverși	3.250	
13.	Casa în lei	1.500	13.	Credite bancare pe termen scurt	9.500	
TOTAL ACTIV		130.200	TOTAL PASIV		130.200	

Combinarea dintre mișcările opuse și cele permutative, în care sunt implicate concomitent cel puțin trei elemente bilanțiere, au drept rezultat **grupuri de operațiuni economice inseparabile**.

Reflectarea lor în contabilitate are loc în aceeași manieră în care acestea s-au produs: *unitar și concomitent*. Descompunerea lor în înregistrări separate este inutilă și nerelevantă științific, din două considerente esențiale:

- ◆ sunt declanșate de aceeași cauză;
- ◆ sunt consemnate de același document.

Apar în această situație **relațiile bilanțiere complexe sau derivate**, evident funcție de variabila X . În acest caz, vom folosi notațiile:

X = modificarea totală, x' = sporiri, x'' = reduceri
unde $X = x' + x''$

5. Relației bilanțiere $A + X - x'' = P + x'$ îi corespunde silogismul:

Dacă un element de activ sporește cu o anumită valoare (I) și, concomitent, un alt element de activ se reduce o valoare mai mică (II), atunci pasivul sporește (III).

Remarcă:

Caracterul de postulat al relației fundamentale $A = P$, respectiv $A = C + D$ ne permite să nu precizăm inițial valoarea cu care sporește partea dreaptă a egalității. Sporirea pasivului, în acest caz, trebuie să acopere diferența dintre creșterea mai mare a activului (X) și reducerea cu o valoare mai mică a activului (x''), tocmai pentru menținerea obligatorie a relației de echilibru $A = C + D$. Același raționament va fi utilizat la formularea tuturor relațiilor bilanțiere complexe.

Menționăm că, datorită complexității acestui gen de operațiuni și dificultăților de înțelegere, în mod deliberat, nu le vom însoți cu exemplele aferente.

6. Relației bilanțiere $A - X + x' = P - x''$ îi corespunde silogismul:

Dacă un element de activ se reduce cu o anumită valoare (I) și concomitent un alt element de activ sporește cu mai puțin (II), pasivul se reduce (III).

7. Relației bilanțiere $A + x' = P + X - x''$ îi corespunde silogismul:

Dacă un element de pasiv sporește cu o valoare (I) și concomitent un alt element de pasiv se reduce cu mai puțin (II), activul sporește (III).

8. Relației bilanțiere $A - x'' = P - X + x'$ îi corespunde silogismul:

Dacă un element de pasiv se reduce cu o valoare (I) și concomitent un alt element de pasiv sporește cu mai puțin (II), activul se reduce (III).

2.6. Sistemul de calcul contabil digrafic (treapta a doua a metodei contabilității)

În cadrul primei trepte a metodei contabilității, am considerat că bilanțul preia, în mod direct, modificările produse de desfășurarea operațiilor economice. În consecință, am procedat la reconstituirea bilanțului după fiecare operațiune economică. O asemenea abordare are un *caracter pur teoretic*, care explică și fundamentează legitățile (silogismele) specifice cunoașterii contabile. Actualizarea permanentă a bilanțului este practic imposibilă. Avem în vedere, în principal, două considerente:

- operațiunile economice sunt declanșate de cauze diverse, în puncte diferite ale „spațiului” economic, interne sau exterioare mediului firmei;
- ritmul de desfășurare al operațiunilor este deosebit de rapid, uneori derularea acestora având loc în mod concomitent.

Pe de altă parte, procesele decizionale solicită, în mod curent, cunoașterea evoluției în dinamică a fiecărui element ce formează averea entității economice. O asemenea informație este greu accesibilă în cadrul primei trepte a metodei, *deoarece presupune cercetarea unei succesiuni de bilanțuri*. Caracterul creativ al gândirii contabile, fundamentarea acestei științe pe concepte, principii și legități proprii au impus instituirea unui sistem de calcule care să producă cu efort minim, o ofertă informațională adecvată.

*Principalul procedeu sau mijloc de calcul contabil care permite prezentarea stării inițiale și a modificărilor ulterioare pentru orice structură a situațiilor financiare anuale este contul. Termenul de contabilitate își are originea în noțiunea de cont. De la cont s-a ajuns la contabilitate, și nu invers. Întreaga istorie a contabilității exprimă dezvoltarea funcțiilor și dimensiunilor cognitive ale contului.*¹ Așa se explică faptul că *cel dintâi model economic construit de om a fost contul*. Primele însemnări cu semnificație contabilă au fost realizate într-o manieră rudimentară sub forma creștăturilor în lemn, os, piatră, noduri pe funii sau înscrisuri pe tăblițe de lut ars. Caracterul de „memorie scrisă” a operațiunilor desfășurate ne îndreptătesc să le considerăm primele forme de conturi, cu o vechime venerabilă: cca. douăzeci de milenii.² Profesorul Bernard Colasse extinde această vârstă la treizeci de milenii.

¹ Horomnea E., *De la cont la clasificarea conturilor. Puncte de vedere*, Revista de Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 11-12/2000

² Capron M., *op. cit.*, p. 21 și Demetrescu C. G., *Istoria contabilității*, Ed. Științifică, București, 1972, p. 17 ș.u.

2.6.1. Contul, procedeu al metodei contabilității. Definiție și structură

Pe prima treaptă a metodei, am precizat că bilanțul se întocmește periodic, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar. Cunoașterea permanentă a evoluției elementelor care compun averea și a tranzacțiilor economice care o modifică într-o perioadă de timp determinată (afacerea) impune utilizarea celui mai important procedeu de consemnare și calcul al contabilității, respectiv, contul.

Contul este un procedeu specific cunoașterii contabile prin care se stabilește existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei substanțe de avere determinate.

Notă:

• Contul realizează, de asemenea, operațiuni de ameliorare a calității informației contabile prin intermediul rectificărilor și regularizărilor, inclusiv calcule care privesc uneori substanțe consemnate în evidențe extrabilanțiere.

• În definirea noțiunii de cont, nu este necesară precizarea faptului că natura economico-juridică a categoriei de valori consemnată a fost în prealabil definită. Asemenea condiție este **implicită**, întrucât potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 6, al. (1), „orice operațiune economică se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate”. Or, din acel document justificativ rezultă **obligatoriu** natura economico-juridică a categoriei de valori reflectate prin cont, conținutul operațiunii, sumele, numele persoanelor care au întocmit și avizat operațiunea, data etc.

Așadar, în locul redactării unui nou bilanț, după fiecare operațiune economică, prin intermediul contului, se realizează o evidență separată pentru fiecare substanță de avere în parte. Ea va prelua, în primul rând, valoarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din bilanțul inițial. În cursul exercițiului financiar, contul consemnează, în mod operativ, toate modificările intervenite în mărimea structurilor conținute în situațiile financiare. La sfârșitul perioadei de gestiune, contul oferă informațiile necesare reconstituirii bilanțului, pe baza relației:

$$\text{Existent inițial} + \text{Creșteri} - \text{Reduceri} = \text{Existent final}$$

Ca regulă generală, orice cont consemnează unul din următoarele aspecte:

- un mijloc economic;
- o resursă economică;
- un proces economic (cheltuieli sau venituri);
- un rezultat economic.

Pentru obținerea unei imagini fidele, la cele patru ipostaze, se adaugă conturile de regularizare și cele de rectificare.

Structura contului are în vedere elementele care compun acest procedeu propriu metodei contabilității. Valoarea informațională a contului rezultă din structura acestuia, formată din următoarele componente:

- **Denumirea sau titlul contului** exprimă substanța consemnată prin contul respectiv. Bunăoară, pentru elementul „Materii prime” se deschide contul cu aceeași denumire; pentru angajamentele firmei față de „Furnizori”, se constituie un cont distinct, care poartă un nume sinonim.

Fiecărui cont îi corespunde un anumit cod numeric, denumit *simbolul contului*, utilizat frecvent în practica limbajului contabil.

Obținerea unei rigori în consemnarea, prelucrarea și centralizarea informației contabile a fost posibilă prin emiterea de către Ministerul Finanțelor a planurilor de conturi, atât pentru agenții economici, cât și pentru instituțiile publice.

- **Explicația operației economice.** Orice operație economică are la bază un document justificativ (factură, chitanță, extras de cont etc.), în care a fost consemnată desfășurarea acesteia. *Explicația sau descrierea presupune prezentarea succintă a conținutului operațiunii respective.*

Ea poate avea loc în două variante:

- **descriptivă:** exprimarea rezumativă în cuvinte a operațiunii produse: recepționat materii prime, plăți salarii, achitat furnizorul „X” etc.;

- **contabilă:** presupune utilizarea contului corespondent pentru fiecare sumă înregistrată. Bunăoară, pentru recepția de materii prime, se menționează simbolul contului corespondent, respectiv, 401 „Furnizori”; pentru plățile de salarii efectuate prin casierie, va fi menționat simbolul contului care consemnează datoria față de personal, respectiv, contul 421 „Personal – salarii datorate”. Explicația poate include și elemente privind documentul, numărul și data acestuia, în situația în care acestea nu apar consemnate în coloane distincte.

- **Debitul și creditul contului**

Există numai două feluri de modificări care afectează mărimea unei substanțe reflectate prin cont:

- creșteri, sporiri sau majorări;

- descreșteri, reduceri sau diminuări.

Dacă elementul respectiv nu a figurat în gestiunea firmei până la un moment dat, intrarea acestuia este denumită *aparitie*, fiind asimilată creșterii de substanță.

Dacă în urma unei operații economice, elementul respectiv a încetat să mai existe în entitate, ieșirea acestuia este denumită *disparitie*, fiind asimilată reducerii sau descreșterii substanței respective.

În consecință, *orice operațiune economică produce asupra averii entității economice una din cele două modificări posibile: creștere sau descreștere, sporire sau reducere, majorare sau diminuare, apariție sau dispariție. Aceasta este motivația pentru care întreaga „filozofie” a contului este centrată pe două părți principale, respectiv, debitul și creditul.*

Debitul reprezintă, în mod convențional, partea stângă a contului. Originea etimologică a expresiei se află în latinescul „debitum”, „debere” a datora.

Creditul reprezintă, în mod convențional, partea dreaptă a contului, cu aceeași origine etimologică „credo”, „credere”, a avea încredere. În cadrul structurilor bilanțiere, am abordat sensul noțiunilor de debitor și creditor.

În esență, cel care datorează ceva este debitor, iar cel care urmează să primească ceva este creditor. Poziționarea celor două părți ale contului, stânga debit și dreapta credit, este convențională, dar consacrată de-a lungul timpului printr-o recunoaștere cvasiunanimă. De dragul „inovației cu orice preț”, italianul Girolamo Cardano și germanul Mathäeus Schwartz au inversat cele două părți ale contului. Practica și, în egală măsură, teoria contabilă au refuzat această opinie „originală”, lipsită de logică și motivație.

Remarcă:

Apreciem că așezarea debitului și creditului în forma unanim acceptată, poate avea la bază, printre altele și considerentele:

- ◆ într-un raport economic, când cineva a dat (a împrumutat, a livrat sau a prestat un serviciu), iar altcineva a primit (aceleași elemente), cel interesat cu prioritate să consemneze valorile cedate condiționat, a fost întotdeauna persoana care a dat și care, în urma acestui act dobânda dreptul de creanță asupra debitorului. Ea consemna operația în maniera: Dat Debitorului (Persoanei) „X” sub formă de împrumut suma de bani „Y”. Acest argument capătă și mai multă credibilitate după apariția vânzării pe credit a bunurilor;

- ◆ circuitul normal al resurselor în economia întreprinderii are în vedere, în primul rând, recuperarea creanțelor, a sumelor de la debitori și, pe această bază, asigurarea posibilităților de plată a datoriei. În ambele situații, în scrierea normală, de la stânga la dreapta, observăm prioritatea consemnării creanțelor față de debitor.

Tehnica contului se referă la operațiuni și terminologie specifică, prin care sunt puse în valoare funcțiile acestui mijloc de cunoaștere.

Cele două părți ale contului, Debitul și Creditul, vor consemna pentru unul și același cont modificări de sens opus:

- **a debita** un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul contului respectiv;

- **a credita** un cont semnifică a înscrie o sumă în creditul acestuia. Sumele înscrise în debitul contului se numesc *sume debitoare*, așa cum cele înscrise în creditul contului se numesc *sume creditoare*.

Când un cont se debitează, unul sau mai multe conturi se creditează;

Când un cont se creditează, unul sau mai multe conturi se debitează.

- **Soldul inițial (Si)** exprimă valoarea existentă în cont la începutul exercițiului financiar sau în momentul înființării firmei. Ulterior, pentru a determina soldul unui cont se stabilește diferența dintre totalul sumelor înscrise în debitul și în creditul acestuia.

• **Rulajul contului** reprezintă *totalul sumelor înscrise în debitul sau creditul unui cont, fără soldul inițial*. Rulajul poate fi:

- **debitor**, atunci când privește sumele înscrise în debitul contului;
- **creditor**, atunci când privește sumele înscrise în creditul contului.

Evident, în ambele cazuri, nu am avut în vedere soldul inițial. În practica uzuală, expresia „rulaj” apare și sub formă de „mişcări”. Rulajul debitor al unui cont este sinonim cu mișcările debitoare din contul respectiv, iar rulajul creditor, cu mișcările creditoare.

• **Total sume exprimă totalul valorilor consemnate în debitul sau creditul unui cont, inclusiv soldul inițial.**

Remarcă:

Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile în România încă din 2005, consideră că imaginea fidelă a poziției financiare se obține prin raportarea în bilanț, în mod distinct, a activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii. Potrivit aceluiași reglementări, contul poate avea funcțiune contabilă de Activ (A), Pasiv (P) sau poate fi bifuncțional (A/P). În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.¹

Pentru un cont de Activ, care prezintă sold inițial debitor, operează relația:

$$\text{Total sume debitoare} = \text{Sold inițial debitor} + \text{Rulaj debitor}$$

Pentru un cont de Pasiv, care prezintă sold inițial creditor, operează relația:

$$\text{Total sume creditoare} = \text{Sold inițial creditor} + \text{Rulaj creditor}$$

• **Soldul final (Sf)** exprimă valoarea existentă în cont la sfârșitul exercițiului financiar, respectiv, în momentul încetării activității firmei. Relația de stabilire a Soldului final (Sf) capătă forma:

$$\text{Sf} = \text{Si} + \text{Sporiri} - \text{Reduceri}$$

• **Soldul final debitor** apare atunci când totalul sumelor înscrise în debitul contului este mai mare decât totalul sumelor înscrise în creditul aceluiași cont, evident pentru aceeași perioadă.

• **Soldul final creditor** apare atunci când totalul sumelor înscrise în creditul contului este mai mare decât totalul sumelor înscrise în debitul aceluiași cont, cu referire la aceeași perioadă.

Matematic, soldul debitor și creditor rezultă din relațiile:

¹ OMFP nr. 1802/2014, Capitolul 14 Planul de conturi general, art. 593, alin.(2)

$$Sd = Tsd - Tsc, \text{ unde } Tsd > Tsc,$$

$$Sc = Tsc - Tsd, \text{ unde } Tsc > Tsd$$

$$\text{unde } \begin{cases} Tsd = \text{total sume debitoare} \\ Tsc = \text{total sume creditoare} \end{cases}$$

Remarcă:

La un moment dat, orice cont poate avea un singur fel de sold, respectiv, debitor, creditor sau balansat (sold zero). Această afirmație nu exclude existența conturilor bifuncționale.

• *Contul balansat sau soldat exprimă un echilibru valoric perfect între totalul sumelor debitoare și a celor creditoare. În acest caz, soldul contului este zero, provenind din relația:*

$$Tsd - Tsc = 0$$

2.6.2. Funcțiile contului

Procedeu specific al cunoașterii prin contabilitate, contul îndeplinește următoarele funcții:

• Funcția de calcul

Contul exprimă în etalon bănesc, iar prin excepție și în cel cantitativ (natural), situația unei anumite substanțe de avere. *Determinarea evoluției în timp a obiectului consemnat prin cont presupune, în mod implicit, efectuarea obligatorie a unor calcule.* Se pornește logic de la starea inițială (soldul inițial), la care se adaugă sporirile ulterioare și se scad reducerile sau descreșterile. Se obține astfel starea finală sau soldul final. Relația de principiu a calculelor efectuate în cont este:

$$\text{Soldul final} = \text{Soldul inițial} + \text{Sporiri} - \text{Reduceri}$$

De asemenea, prin intermediul funcției de calcul se determină cheltuielile angajate de firmă, veniturile obținute, inclusiv, costul efectiv al producției și rezultatul financiar. Evident, conlucrarea dintre contabilitate și matematică este aici definitorie. Acesta este și considerentul pentru care profesorul german J. Fr. Schär considera că „matematica reprezintă unul din cei trei piloni pe care se sprijină știința contabilitate.”¹

• Funcția de control

Această funcție derivă din „monitorizarea” pe care contabilitatea o realizează în vederea asigurării controlului integrității averii sau patrimoniului, inclusiv, a nivelului efectiv al cheltuielilor pe fiecare etapă a circuitului economic. Compararea valorilor reale cu cele preliminate dimensionează funcția de control, pe baza căreia se pot efectua *analize economice adecvate*.

¹ Ceilalți doi erau în concepția aceluiași autor, economia politică și dreptul.

- **Funcția de grupare**

Operațiunile economice sunt extrem de diverse. Prin intermediul conturilor, se realizează *gruparea* acestui spectru deosebit de larg (consumuri de valori materiale, plăți, încasări, plusuri sau minusuri de inventar, amortizarea unei datorii sau a unui mijloc fix etc.), având în vedere substanța afectată: mijloc, resursă, proces sau rezultat. Bunăoară, toate operațiunile economice care generează sporiri sau reduceri ale stocului de materii prime ale firmei vor fi direcționate către o singură „țintă”: contul „Materii prime”. Toate operațiunile de încasări și plăți în numerar, care afectează direct soldul sau suma de bani existentă în casieria firmei, vor fi înregistrate în mod obligatoriu, într-un anumit sens, de sporire sau reducere, în contul „Casa în lei”. Evident, principiul dublei reprezentări presupune activarea pentru fiecare operațiune economică a unui alt cont în contrapartidă.

- **Funcția de sistematizare**

Modificările produse în mărimea unei substanțe consemnate prin cont sunt de două feluri: sporiri sau reduceri. Prin intermediul celor două părți distincte ale contului (*Debit* și *Credit*), este posibilă consemnarea separată și riguroasă a celor două modificări menționate. *Se realizează astfel o sistematizare a unei diversități de operațiuni, funcție de efectul înregistrat asupra substanței reflectate: majorare sau diminuare.*

- **Funcția contabilă** a contului rezultă din conținutul economic al acestuia, din obiectul care este reflectat prin acest procedeu specific al contabilității. **Conturile de bunuri, creanțe și cheltuieli sunt conturi de Activ, în timp ce conturile de Datorii, Capitaluri proprii, inclusiv veniturile și ajustările, sunt conturi de Pasiv.** Evident, regulile lor de funcționare sunt opuse. Pentru rigoare și claritate în consemnare și calcul, orice cont are precizată funcția contabilă, inclusiv corespondența, în reglementările contabile în vigoare, în speță OMFP nr. 1802/2014.

2.6.3. Forme de conturi

În funcție de modul în care sunt dispuse grafic elementele de structură ale contului, deosebit:

- **Forma grafică bilaterală** se caracterizează prin așezarea celor două părți ale contului, debit și credit, față în față și înscrierea de două ori a elementelor generale referitoare la:

- data la care a avut loc operațiunea economică înregistrată în cont;
- documentul care se află la baza operațiunii;
- explicația operațiunii economice.

Aceasta este forma veche a contului, motiv pentru care este denumită și forma clasică. Prezentarea abreviată a contului, sub forma literei T, s-a obținut prin simplificarea formei bilaterale. Pentru a sesiza diferențele dintre cele două forme de conturi (bilaterală și unilaterală), considerăm următoarea situație ipotetică a contului „Materii prime” la firma X.

În luna ianuarie a anului N, au avut loc următoarele operațiuni economice:

1. La 1 ianuarie, stocul de materii prime existente în depozit are valoarea de 1.500 lei.

2. Pe data de 3 ianuarie, se dau în consum, pentru procesul de fabricație, conform bonurilor de consum, materii prime în valoare de 370 lei.

3. Pe data de 4 ianuarie, se primesc prin donație de la firma „Y” materii prime în valoare de 720 lei, conform Actului de donație și Procesului-verbal de recepție.

4. Pe data de 7 ianuarie, se vând o parte din materiile prime către firma „Z”, în valoare de 250, conform facturii.

5. Pe data de 10 ianuarie, se recepționează un aport în natură constând în materii prime aportate de asociatul „X” în valoare de 500 lei, conform Procesului-verbal de recepție:

6. Pe data de 14 ianuarie, se constată un minus de materii prime, conform inventarului și Situației comparative în valoare de 100 lei.

7. Pe data de 15 ianuarie, se dau în consum, conform Bonului de consum, materii prime pentru procesul de fabricație în valoare de 640 lei.

8. Pe data de 20 ianuarie, se recepționează, conform facturii, materii prime achiziționate de la Furnizorul „X”, în valoare de 600 lei.

În forma grafică *bilaterală* a contului „Materii prime”, situația se prezintă astfel:

Debit (Existențe și creșteri)				Contul „Materii prime” Credit (Micșorări)			
Data	Document	Explicația	Suma	Data	Document	Explicația	Suma
01.01.N	Inventar	Existență inițială	1.500	03.01.N	Bon consum	Consum materii prime	370
04.01.N	P.V. recepție	Donație materii prime	720	07.01.N	Factura	Vânzare materii prime	250
10.01.N	P.V. recepție	Aport materii prime	500	14.01.N	Inventar	Minus de inventar	100
20.01.N	Factura	Recepție materii prime	600	15.01.N	Bon consum	Consum materii prime	640
		Rulaj debitor (RD)	1.820			Rulaj creditor (RC)	1.360
		Total sume debitoare (TSD)	3.320			Total sume creditoare (TSC)	1.360

Forma *bilaterală* a contului prezintă două **inconveniente**:

- scrierea de două ori a elementelor generale (dată, document, explicație);
- imposibilitatea stabilirii directe, în cont, a soldului, după fiecare operațiune. Determinarea soldului necesită calcule suplimentare efectuate în afara contului (extracontabil).

• **Forma grafică unilaterală** se caracterizează prin înscrierea o singură dată a elementelor generale (data, document, explicație) și în două coloane distincte *alăturate* a elementelor specifice (sumele debitoare și creditoare). În continuarea celor două coloane menționate, există o coloană distinctă care permite determinarea soldului după fiecare operațiune economică. Forma grafică unilaterală a aceluiași cont, pentru același ciclu de operațiuni este:

Contul „Materii prime“

Data	Document	Explicația	DEBIT	CREDIT	SOLD
01.01.N	Inventar	Existență inițial	1.500	-	1.500
03.01.N	Bon consum	Consum materii prime	-	370	1.130
04.01.N	P.V. recepție	Donație materii prime	720	-	1.850
07.01.N	Factura	Vânzare materii prime	-	250	1.600
10.01.N	P.V. recepție	Aport materii prime	500	-	2.100
14.01.N	Inventar	Minus în gestiune	-	100	2.000
15.01.N	Bon consum	Consum materii prime	-	640	1.360
20.01.N	Factura	Recepție materii prime de la furnizori	600	-	1.960
		RULAJ (MIȘCĂRI)	1.820	1.360	-
		TOTAL SUME	3.320	1.360	1.960

Avantajul formei unilaterale constă în faptul că oferă posibilitatea determinării permanente a situației existente (stoc sau sold) direct în cont, fără calcule suplimentare, extracontabile.

O formă grafică mai completă a ultimei variante, care include și contul corespondent este:

Contul ...

Simbol Pagina

Data	Document		Explicația	Simbol cont corespondent	DEBIT	CREDIT	D/C	Sold
	Fel	Nr.						

Atunci când contul se referă la bunuri corporale (gestionare) de genul materii prime, produse finite, mărfuri, exprimarea în etalon valoric este completată cu o exprimare în etalon natural, cantitativ (tone, kg, m, l etc.).

Menționăm că pentru efectuarea aplicațiilor didactice cu scop demonstrativ, se utilizează varianta abreviată a contului, în forma literei T.

Debit	Denumirea contului	Credit
• S _i pentru conturile de A		• S _i pentru conturile de P

2.6.4. Regulile de funcționare a conturilor

Înregistrarea în contabilitate a tuturor operațiunilor economice este posibilă prin rigoare și echilibru; ea presupune, în primul rând, fixarea unor reguli precise privind funcționarea conturilor.¹

Orice incoerență sau imprecizie depreciază calitatea informației contabile și implicit a imaginii fidele.

Pentru a înțelege logica funcționării sistemului de conturi, pornim de la datele unui bilanț inițial. Motivația are în vedere:

¹ Staicu C., *Bazele contabilității moderne*, vol. I, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 2003

- între bilanț și cont există o legătură reciprocă, generată de relația întreg-parte. Datele din bilanț sunt „culese” din conturi, iar existentul inițial din fiecare cont provine din bilanț;

- modificările generate de operațiunile economice afectează, în mod direct, conturile și numai ulterior și periodic bilanțul, care va fi reconstituit pe baza conturilor actualizate.

Descompunerea bilanțului inițial în conturi (Forma grafică)

Relația dintre bilanț și conturi este pusă în evidență prin descompunerea bilanțului inițial în conturi (vezi fig. nr. 2.1). Fiecare element din bilanț este exprimat printr-un cont care conține două părți principale: partea stângă, Debitul (D) și partea dreaptă, Creditul (C). Existentul inițial din fiecare element de bilanț va fi preluat într-un cont distinct sub forma soldului inițial (S_i). Menționăm că între bilanț și cont există asemănări și deosebiri.

Asemănări:

- ambele reprezintă procedee specifice ale metodei contabilității;
- ambele conțin structuri fundamentale intercorelate. Contul este conceput pe structurile Debit și Credit, iar bilanțul, pe componentele Activ, Datorii și Capitaluri proprii (în formă clasică, Activ și Pasiv);
- ambele realizează cunoașterea obiectului contabilității pe baza principiului dublei reprezentări;
- ambele sunt circumscrise unor relații de echilibru valoric; pentru cont, relația $D = C$, iar pentru bilanț, relația $A = C + D$;
- ambele contribuie la obținerea unei imagini fidele a poziției financiare, a performanței și rezultatelor: bilanțul, în mod nemijlocit, ca sinteză valorică, iar contul, ca parte a întregului, pe care se fundamentează bilanțul.

Deosebiri:

- bilanțul reflectă situația generală a poziției financiare, prin reflectarea intercorelată a activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii, în timp ce contul are o sferă mult mai restrânsă, referindu-se numai la un anumit element de avere, cuprins în bilanț: Terenuri, Materii prime, Furnizori, Capital social, Debitori diverși, Acțiuni etc.
- bilanțul exprimă averea numai în etalon bănesc (monetar), în timp ce contul poate utiliza pentru valorile gestionare, prin excepție, și exprimarea în etalon cantitativ, natural.
- bilanțul exprimă situația statică a poziției financiare a unei entități economice, așa cum aceasta se prezintă la un moment dat, în timp ce contul exprimă dinamica elementului consemnat, sporirile și reducerile pe care această parte a întregului le-a înregistrat într-un anumit interval de timp.
- bilanțul exprimă sintetic latura esențială a contabilității în partidă dublă, materializată prin conceptul $A = C + D$ (sau $A = P$), în timp ce contul relevă relația formală, concretizată prin echilibrul valoric $D = C$.

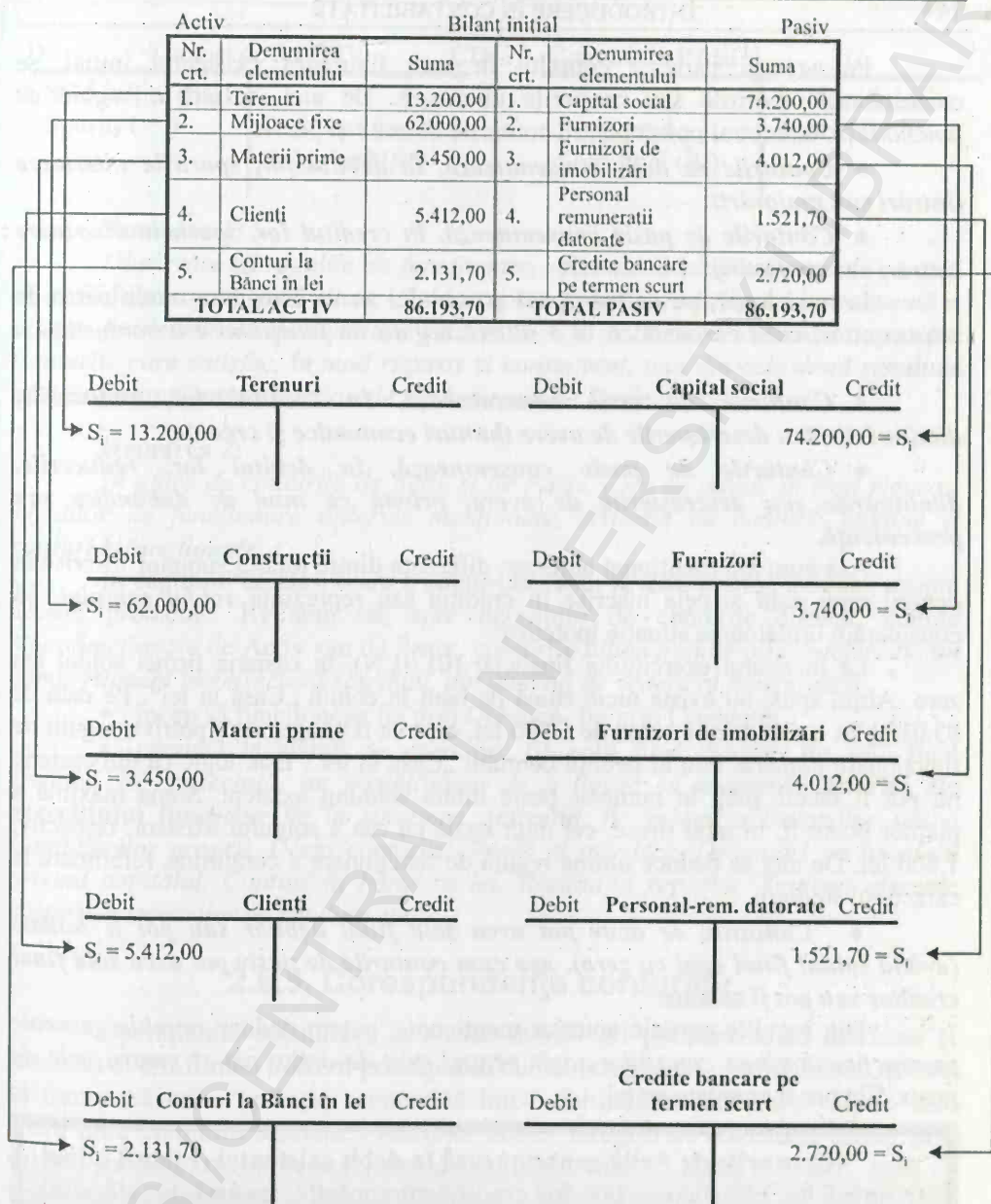


Figura nr. 2.1 - Descompunerea grafică a bilanțului inițial în conturi

Consemnarea existentului inițial de avere, în părți opuse ale contului, respectiv D și C, permite urmărirea echilibrului valoric permanent dintre Active, pe de o parte, și Pasive (Datorii și Capitaluri proprii), pe de altă parte, inclusiv efectuarea unui control asupra relației $D = C$, prin intermediul balanțelor de verificare.

Pe aceeași parte a contului în care figurează existentul inițial, se consemnează sporirile sau creșterile ulterioare. De aici, rezultă o regulă de funcționare, diametral opusă pentru conturile de activ și pasiv:

♦ *Conturile de activ consemnează, în debitul lor, sporirile ulterioare (intrări sau majorări).*

♦ *Conturile de pasiv consemnează, în creditul lor, sporirile ulterioare (intrări sau majorări).*

În mod logic, pe partea opusă a contului se va înregistra modificarea de sens contrar, ceea ce conduce la o ultimă regulă de funcționare a conturilor și anume:

♦ *Conturile de activ consemnează, în creditul lor, reducerile, diminuările sau descreșterile de avere (bunuri economice și creanțe).*

♦ *Conturile de pasiv consemnează, în debitul lor, reducerile, diminuările sau descreșterile de avere, privită ca mod de dobândire sau proveniență.*

Așa cum am menționat anterior, diferența dintre totalul sumelor înscrise în debitul unui cont și cele înscrise în creditul său reprezintă soldul contului. Să considerăm următoarea situație ipotetică:

La începutul exercițiului financiar (01.01.N), în casieria firmei soldul era zero. Altfel spus, nu exista nicio sumă de bani în contul „Casa în lei“. Pe data de 03.01.N, în casierie intră suma de 1.500 lei, care va fi consemnată potrivit regulii de funcționare numărul unu în debitul contului „Casa în lei“. Este logic că din casierie nu pot fi făcute plăți în numerar peste limita soldului existent. Suma maximă a plăților poate fi, în mod firesc, cel mult egală cu cea a soldului existent, respectiv, 1.500 lei. De aici se deduce ultima regulă de funcționare a conturilor, referitoare la caracterul soldului.

♦ *Conturile de activ pot avea sold final debitor sau pot fi soldate (având soldul final egal cu zero), așa cum conturile de pasiv pot avea sold final creditor sau pot fi soldate.*

Din regulile parțiale anterior menționate, putem deduce regulile generale pentru funcționarea conturilor, atât pentru cele de activ, cât și pentru cele de pasiv. Ele pot fi enunțate astfel:

Conturile de Activ consemnează în debit existentul (soldul) inițial și sporirile ulterioare, iar în credit, micșorările, având la sfârșitul exercițiului sold final debitor.

Conturile de Pasiv consemnează în credit existentul (soldul) inițial și sporirile ulterioare, iar în debit, micșorările, având la sfârșitul exercițiului sold final creditor.

Prezentarea schematică a celor două reguli de funcționare ale conturilor capătă forma:

D	Conturi de ACTIV	CD	Conturi de PASIV	C
Sold inițial (Si)				Sold inițial (Si)
Sporiri (+)	Reduceri (-)		Reduceri (-)	Sporiri (+)
	Sold final (Sf)		Sold final (Sf)	

Remarca 1:

Observăm că regulile de funcționare, aferente celor două serii de conturi (A și P), sunt opuse una alteia. Dubla reprezentare și menținerea permanentă a relației fundamentale de echilibru valoric $A = C + D$ reclamă această opoziție. Conturile care satisfac, în mod riguros și consecvent, una din cele două reguli se numesc **conturi monofuncționale de Activ sau de Pasiv**.

Remarca 2:

În afară de conturile de Activ și de Pasiv, care se supun, în mod riguros, regulilor de funcționare anterior menționate, sistemul de conturi¹ conține și **conturi bifuncționale**.

În capitolul de clasificare a conturilor, vom reveni, în mod detaliat, asupra acestei probleme. Reținem că, spre deosebire de conturile clasice, numite **monofuncționale de Activ sau de Pasiv**, **conturile bifuncționale au caracteristic un comportament inconsecvent sau dual, din punctul de vedere al funcționării:**

- încep să funcționeze fie prin Debitare, fie prin Creditare;
- prezintă la sfârșit de exercițiu, fie sold final debitor, fie sold final creditor. În consecință, au posibilitatea de a figura la **momente diferite ale exercițiului financiar** fie în structura Activului, fie în cea a Datoriilor sau a Capitalurilor proprii. (Vezi conturile: Profit și pierdere, Decontări cu asociații privind capitalul, Conturi la bănci în lei, Rezultatul reportat, Venituri aferente costurilor stocurilor de produse etc.)

2.6.5. Corespondența conturilor

Operațiunile economice provoacă modificări permanente în mărimea și structura averii firmei. Potrivit principiului dublei înregistrări, contabilitatea trebuie să transpună orice operație economică într-o formulă de echilibru valoric care apare între conturile afectate. Principiul dublei înregistrări realizează astfel, prin calcule speciale, menținerea relației de echilibru valoric, $\text{Debit} = \text{Credit}$, ceea ce semnifică latura formală a contabilității în partidă dublă.²

Corespondența conturilor este legătura care se stabilește între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.

¹ Sistemul conturilor reprezintă ansamblul conturilor prin care se exprimă averea unei entități economice.

² Rusu D., Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980

Ea se poate realiza:

- numai între conturi de Activ (mișcări permutative de Activ);
- numai între conturi de Pasiv (mișcări permutative de Pasiv);
- concomitent, între conturi de Activ și de Pasiv (mișcări opuse).

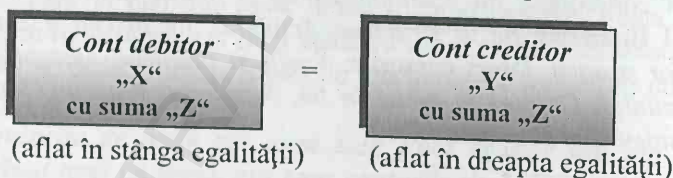
Conturile care intră în legătură se numesc *conturi corespondente*. Existența unor reguli de funcționare precise poziționează conturile fie în partea stângă a egalității (DEBIT), fie în partea dreaptă a acesteia (CREDIT). Consemnările realizate concomitent, în conturile corespondente mențin relația de echilibru valoric dintre sumele debitoare și creditoare, dintre conturile care se debitează și cele care se creditează.

În prima operă contabilă, renașcentistul Luca Paciolo utiliza expresiile „Prin” și „La” cu următoarele semnificații:¹

- „Prin” individualiza contul debitor, aflat în stânga egalității;
- „La” individualiza contul creditor, aflat în dreapta egalității.

Caracterul evolutiv al științei contabilității a determinat introducerea semnului „ = ” (egal) între conturile debitoare și cele creditoare, cu dublă semnificație:

- menținerea perfectă a relației de echilibru valoric între sumele debitoare și cele creditoare, între conturile care se debitează și cele care se creditează pe baza aceleiași operațiuni economice;
- identificarea facilă a contului debitor și creditor funcție de poziționarea acestuia la stânga sau la dreapta semnului „ = ”, potrivit modelului:



În mod logic, și în această relație de echilibru se menține valabilă poziționarea conturilor într-o manieră identică cu cea utilizată în cadrul contului:

- *partea stângă a egalității reprezintă contul sau conturile debitoare;*
- *partea dreaptă a egalității reprezintă contul sau conturile creditoare.*

2.6.6. Analiza contabilă

Analiza contabilă reprezintă raționamentul întreprins asupra fiecărei operațiuni economice consemnate în documentul adecvat, în scopul determinării corespondenței conturilor.

Includerea în această definiție a precizării „consemnate în documentul adecvat” este absolut necesară. Chiar dacă o operațiune economică a avut loc realmente, aceasta nu poate fi înregistrată în contabilitate fără existența unui

¹ Luca Paciolo, *op. cit.*, p. 63 (traducere de D. Rusu, Șt. Cuciureanu)

document care să o ateste. Se realizează astfel procedeul documentării, premisă a apropierii de „ imaginea fidelă ”.

Această judecată trebuie să dea răspunsul la întrebarea: Care cont sau conturi se debitează și care cont sau conturi se creditează în urma desfășurării unei operațiuni economice?

O primă condiție pentru reușita acestui demers o reprezintă cunoașterea exactă a operațiunii economice produse. Altfel spus, nu putem înregistra corect o operațiune economică al cărei conținut nu este cunoscut în totalitate (documentul și natura operațiunii, momentul derulării acesteia, factori sau cauze care au declanșat operațiunea, temeiul legal, dimensiunea valorică a operațiunii etc.). În acest scop, are loc cercetarea fiecărui document care consemnează operațiunea în cauză. Etapele parcurse în cadrul acestui demers fundamental sunt:

- stabilirea conținutului și naturii operațiunii economice: încasare, plată, achiziție, vânzare, rambursare de datorie etc.;
- determinarea modificărilor pe care operațiunea economică le produce asupra structurilor bilanțiere (sporire sau reducere);
- stabilirea conturilor care urmează să consemneze modificările produse de operațiunea respectivă;
- stabilirea poziției fiecărui cont în articolul contabil, având în vedere regulile de funcționare a conturilor.

Analiza contabilă se finalizează prin redactarea formulei contabile, respectiv, a contului sau conturilor care se debitează și a contului sau conturilor care se creditează.

Finalmente, se determină corespondența conturilor pe baza analizei contabile care, în mod punctual, răspunde la următoarele patru întrebări:

- Care sunt conturile care se modifică în urma operațiunii economice?
- Ce fel de conturi sunt, de Activ sau de Pasiv?¹
- Care este sensul modificării din fiecare cont afectat, sporire sau reducere?
- Pe baza regulilor de funcționare ale conturilor, care cont sau conturi se debitează și care cont sau conturi se creditează?

Remarcă:

- Cunoașterea exactă a conținutului operațiunii economice constituie o premisă obligatorie pentru efectuarea corectă a analizei contabile. În speță, nu putem analiza ceea ce nu cunoaștem. Lectura atentă a operațiunii economice consemnate în document rezolvă, în bună măsură, problemele analizei contabile: depistarea conturilor, sensul modificărilor și, în final, poziționarea acestora în cadrul relației de echilibru valoric;

¹ Chiar dacă în cursul exercițiului financiar, la momente diferite, sistemul de conturi conține și conturi bifuncționale, care pot „glisa” spre ambele serii organice (de Activ sau de Pasiv), precizăm că la un moment dat, orice cont reprezintă, în mod obligatoriu, fie structură de Activ, fie de Pasiv.

• Rutina și experiența, câștigate în timp, generează pentru practician un răspuns „automat“, aproape mecanicist, la formularea corespondenței conturilor. Pe planul gândirii, se derulează, de fapt, într-o succesiune logică, aceleași etape de judecată.

2.6.7. Aplicație practică privind analiza contabilă

① Înregistrat încasarea prin Contul de disponibil de la Bancă a unei creanțe de la firma Client „Y“, conform extrasului de cont nr. 3 din data de 15.10.201N în valoare de 2.500 lei.

După lectura atentă a operațiunii economice, putem formula răspunsurile adecvate pentru cele patru întrebări necesare stabilirii corespondenței conturilor:

1. În urma încasării creanței (sumei) de către firma X prin Contul de disponibil de la Bancă, vor fi afectate două conturi:

- Conturi la Bănci în lei, care gestionează disponibilitățile bănești ale firmei;
- Contul „Clienți“ care consemnează creanța față de Clientul „Y“.

2. Atât contul de disponibil la Bancă al firmei „X“, cât și contul „Clienți“ reprezintă, în mod normal, structuri ale Activului bilanțier.¹

3. În timp ce valoarea disponibilului din contul de la Bancă al beneficiarului sumei sporește prin încasarea creanței, contul „Clienți“ se va reduce deoarece, pe măsura plății efectuate de către client, se reduc și creanțele firmei X față de clientul său.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, postul „Conturi la Bănci în lei“ se va debita pentru a înregistra creșterea disponibilului în urma încasării sumei, iar contul „Clienți“ se va credita cu aceeași sumă, pentru a consemna diminuarea creanțelor față de clientul „Y“.

Principiul dublei reprezentări conduce, în aceste condiții, la următoarea formulă sau articol contabil:²

„Conturi la bănci în lei”	=	„Clienți”	D 2.500	C 2.500
---------------------------	---	-----------	------------	------------

Remarcă:

Într-o judecată superficială, suntem tentați să răspundem la întrebarea numărul 3 în maniera:

¹ Avem în vedere faptul că, prin excepție, postul „Conturi la bănci în lei“ poate „glisa“ uneori spre datorii. Este vorba despre efectuarea unor plăți peste limita disponibilului existent în cont, situație în care suma completată de bancă, sub formă de credit, îmbracă, evident, caracterul unei datorii, devenind astfel un cont de Pasiv.

² Expresia „formulă contabilă“ este legată nemijlocit de cea de *articol contabil*. Spre deosebire de formula contabilă care cuprinde numai conturile corespondente puse în echilibru valoric prin semnul „=“ și sumele aferente, articolul contabil conține în plus explicația operațiunii, data și documentul care se află la baza acesteia.

• Contul de disponibil la bancă în lei al beneficiarului sumei a sporit, în urma încasării creanței de la Client, ceea ce este absolut corect;

• Contul „Clienți” s-a redus, întrucât în urma plății efectuate de către acest partener, disponibilitățile lui bănești s-au diminuat. Privit din punctul de vedere al averii clientului debitor, răspunsul nu contravine realității. *Analiza contabilă a operațiunii economice de încasare a creanței este efectuată în contabilitatea firmei „X”, în calitate de furnizor.* Se aplică, în acest caz, principiul înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice, adică al *separării* totale a averilor celor două firme (vezi subcapitolul 2.3.3). În acest mod, este posibilă delimitarea riguroasă a averilor, inclusiv stabilirea rezultatelor acestei tranzacții comerciale pentru fiecare entitate economică. Așadar, pentru furnizor (firma „X”), în calitate de beneficiar al sumei, motivația și raționamentul prezentate la remarcă anterioară sunt nerelevante și incorecte. În plus, pentru contabilitatea firmei care încasează creanța nu prezintă interes valoarea disponibilităților clientului *după momentul plății*, solvabilitatea lui. Probleme de asemenea natură s-au aflat probabil în atenția furnizorului, în cadrul unui marketing care a „disecat” bonitatea clientului, evident înainte de încheierea contractului economic cu acesta. Societăți transnaționale, concerne sau mari firme intră în relații de parteneriat, direct sau indirect, cu sute de societăți. Ce sens ar avea în contabilitatea acestor „megastructuri” consemnarea permanentă a situației tuturor entităților economice partener? Deocamdată, o asemenea operațiune este imposibil de realizat și nerelevantă. Principiul dublei reprezentări și cel al înregistrării separate a tranzacțiilor și evenimentelor economice obligă societatea comercială, care potrivit legii conduce și organizează contabilitate proprie, să urmărească orice proces, operațiune sau tranzacție, *concomitent* sub un dublu aspect:

• ca realitate economică, din care rezultă modul de utilizare și gestionare a bunurilor, în calitate de substanță materială a averii;

• ca proveniență, mod de dobândire a acelorași bunuri, din care rezultă un ansamblu de drepturi și obligații și, în egală măsură, destinația sau puterea abstractă de dispunere asupra realității economice.

Prezentarea schematică a celor patru etape de judecată aferente operațiunii anterioare capătă forma:

1. „Clienți”	;	„Conturi la bănci în lei”;
2. Activ	;	Activ;
3. Reducere (-)	;	Sporire (+);
4. Creditare (C)	;	Debitare (D).

② Înregistrat consum de materii prime pentru fabricație conform „Bonului de consum” nr. 265 din data de 16.10.201N în valoare de 7.350 lei.

1. În urma operațiunii menționate, sunt afectate următoarele elemente:

• Contul de stocuri, respectiv, „Materii prime”, deoarece consumul consemnat în document se referă la această categorie de active circulante materiale;

• Contul „Cheltuieli cu materiile prime”, întrucât efortul economic angajat de firmă reprezintă, deocamdată, un cheltuielă, un „mijloc” în devenire.

2. Ambele conturi au funcțiune de Activ.

3. În timp ce stocul de materii prime din depozit se reduce în urma consumului, valoarea cheltuielilor angajate de firmă sporește.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Cheltuieli privind materiile prime” se va debita, iar contul „Materii prime” se va credita cu aceeași sumă. Se obține formula contabilă:

„Cheltuieli cu materiile prime”	=	„Materii prime”	D 7.350	C 7.350
---------------------------------	---	-----------------	------------	------------

Prezentarea schematică a celor patru etape de judecată capătă forma:

1. „Materii prime”	;	„Cheltuieli cu materiile prime”;
2. Activ	;	Activ;
3. -	;	+
4. Creditare	;	Debitare.

③ Înregistrat livrarea către un Client extern a produselor finite, conform facturii nr. 754 din data de 20.10.201N, în valoare de 2.000 \$ SUA, la un curs de schimb de 3,30 lei/\$, 6.600 lei

1. În urma acestei operațiuni, sunt afectate următoarele posturi:

• Contul „Clienți”, deoarece pe măsura livrării produselor finite se modifică valoarea creanțelor față de beneficiar sau cumpărător, numit în contabilitatea curentă *Client*;

• Livrarea produselor finite către beneficiari sau Clienți generează pentru furnizor un venit, care urmează a fi încasat. În consecință, alt cont afectat de operațiunea economică este cel de „Venituri din vânzarea produselor finite”.

2. Contul „Clienți” exprimă o creanță, o avere potențială, deci este de A, iar contul „Venituri din vânzarea produselor finite” consemnează o resursă financiară în formare, deci este de P.

3. Ambele conturi, atât creanțele întreprinderii, cât și veniturile acesteia sporesc.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, postul „Clienți” se va debita, iar postul „Venituri din vânzarea produselor finite” se va credita cu aceeași sumă. Se obține formula contabilă:

„Clienți”	=	„Venituri din vânzarea produselor finite”	D 6.600	C 6.600
-----------	---	---	------------	------------

Prezentarea schematică a celor patru etape de judecată capătă forma:¹

¹ Pentru abrevieri sunt folosite în continuare simbolurile: A = activ; P = pasiv; D = debit; C = credit; + = sporire; - = reducere.

1. „Clienți“	;	„Venituri din vânzarea produselor finite“;
2. A	;	P;
3. +	;	+
4. D	;	C.

④ Înregistrat achiziția materiilor prime de la furnizorul „Z” pe baza facturii nr. 124 din data de 22.10.201N, în valoare de 3.700 lei, fără T.V.A.¹

1. La cumpărător se produc următoarele modificări:

• Contul „Materii prime”, deoarece în urma cumpărării acestui activ circulant material se modifică stocul din depozit;

• Contul „Furnizori”, deoarece proveniența sau locul de unde ne vin materiile prime este Furnizorul „Z”.

2. Contul „Materii prime” este de A, iar „Furnizorii” de P.

3. Ambele conturi înregistrează modificări de aceeași natură:

• Contul „Materii prime” sporește, deoarece în urma achiziției s-a majorat valoarea stocului de această natură;

• Contul „Furnizori” sporește, deoarece în urma cumpărării materiilor prime, au crescut și datoriile cumpărătorului față de furnizor.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Materii prime” se va debita, iar contul „Furnizori” se va credita cu aceeași sumă.

1. „Materii prime“	;	„Furnizori“;
2. A	;	P;
3. +	;	+
4. D	;	C.

Se obține formula contabilă:

„Materii prime“	=	„Furnizori“	D 3.700	C 3.700
-----------------	---	-------------	------------	------------

Remarcă:

Procedând la un raționament similar cu cel utilizat la operațiunea numărul 1, am formulat un răspuns corect întrebării referitoare la sensul modificărilor. În consecință, deși elementele de stoc, respectiv, materiile prime au părăsit averea furnizorului, în contabilitatea cumpărătorului, discutăm numai despre apariția concomitentă a datoriei față de acesta. Evident, la rândul său, și furnizorul „Z” are o contabilitate proprie, în care va consemna, cu ocazia livrării materiilor prime (pentru el, de regulă, produse finite sau mărfuri), o formulă contabilă similară cu cea de la operațiunea precedentă (3).

¹ Pentru simplificarea operațiunii, am considerat că firma cumpărătoare nu este plătitoare de T.V.A.

⑤ Înregistrat achitarea cu numerar a datoriei față de furnizorul „Z” pe baza chitanței nr. 64 din data de 21.10.201N, în valoare de 3.700 lei.

1. La cumpărător se produc următoarele modificări:

- Contul „Furnizori”, deoarece datoria achitată reprezintă o obligație față de furnizorul „Z”;

- Contul „Casa în lei”, deoarece pentru achitarea datoriei este utilizat numerar din casieria unității.

2. Contul „Furnizori” are funcțiune de P, iar „Casa în lei” de A.

3. Ambele conturi înregistrează modificări de aceeași natură:

- Contul „Furnizori” scade, deoarece în urma achitării, datoria față de furnizor se stinge;

- Contul „Casa în lei” scade, deoarece în urma achitării datoriei față de furnizor se reduce suma numerarului aflat în casieria unității.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Furnizori” se va debita, iar contul „Casa în lei” se va credita cu aceeași sumă.

1. „Furnizori”	;	„Casa în lei”;
2. P	;	A;
3. -	;	-;
4. D	;	C.

Se obține formula contabilă:

„Furnizori”	=	„Casa în lei”	D 3.700	C 3.700
-------------	---	---------------	------------	------------

⑥ Înregistrat achiziția unui mijloc de transport de la un furnizor specializat pe baza facturii nr. 2468 din data de 22.10.201N, în valoare de 20.000 lei.

1. La cumpărător se produc următoarele modificări:

- Contul „Mijloace de transport”, deoarece în urma cumpărării acestui activ imobilizat se modifică averea materială a unității;

- Contul „Furnizori de imobilizări”, deoarece proveniența sau locul de unde este livrat mijlocul de transport este furnizorul specializat, iar titulatura contului are în vedere faptul că elementul achiziționat este o imobilizare corporală.

2. Contul „Mijloace de transport” are funcțiune de A, iar „Furnizori de imobilizări” de P.

3. Ambele conturi înregistrează modificări de aceeași natură:

- Contul „Mijloace de transport” sporește, deoarece în urma achiziției s-a majorat valoarea imobilizărilor corporale;

- Contul „Furnizori de imobilizări” sporește, deoarece în urma cumpărării mijlocului de transport, au crescut și datoriile cumpărătorului față de furnizorul specializat.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Mijloace de transport“ se va debita, iar contul „Furnizori de imobilizări“ se va credita cu aceeași sumă.

- | | | |
|----------------------------|---|-----------------------------|
| 1. „Mijloace de transport“ | ; | „Furnizori de imobilizări“; |
| 2. A | ; | P; |
| 3. + | ; | + |
| 4. D | ; | C. |

Se obține formula contabilă:

			D	C
„Mijloace de transport“	=	„Furnizori de imobilizări“	20.000	20.000

⑦ Înregistrat contractarea unui credit bancar pe termen lung de la o instituție specializată pe baza contractului de credit nr. 365478 din data de 25.10.201N, în valoare de 9.500 lei.

1. În urma acestei operațiuni, se produc următoarele modificări:

- Contul „Conturi la bănci în lei“, deoarece în urma semnării contractului de credit unitatea în cauză va primi în contul de disponibil suma contractată;
- Contul „Credite bancare pe termen lung“, deoarece proveniența sumei din contul de disponibil este o datorie pe termen lung a unității.

2. Contul „Conturi la bănci în lei“ are funcțiune de A, iar „Credite bancare pe termen lung“ de P.

3. Ambele conturi înregistrează modificări de aceeași natură:

- Contul „Conturi la bănci în lei“ sporește, deoarece în urma primirii creditului crește suma disponibilului aflat în contul societății deschis la bancă;
- Contul „Credite bancare pe termen lung“ sporește, deoarece în urma primirii creditului, au crescut și datoriile pe termen lung ale unității.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi la bănci în lei“ se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen lung“ se va credita cu aceeași sumă.

- | | | |
|------------------------------|---|-----------------------------------|
| 1. „Conturi la bănci în lei“ | ; | „Credite bancare pe termen lung“; |
| 2. A | ; | P; |
| 3. + | ; | + |
| 4. D | ; | C. |

Se obține formula contabilă:

			D	C
„Conturi la bănci în lei“	=	„Credite bancare pe termen lung“	9.500	9.500

⑧ Înregistrat acordarea unui avans de trezorerie unui angajat pe baza dispoziției de plată din casierie nr. 4 din data de 28.10.201N, în valoare de 200 lei.

1. În urma acestei operațiuni se produc următoarele modificări:

- Contul „Avansuri de trezorerie“, care evidențiază numerarul transferat din casieria unității la angajat pe baza dispoziției de plată;

- Contul „Casa în lei“, deoarece avansul este acordat în numerar.

2. Ambele conturi au funcțiune de A.

3. Conturile înregistrează următoarele modificări:

- Contul „Avansuri de trezorerie“ sporește, deoarece, odată suma în numerar ajunsă la angajat, aceasta are natura unei creanțe;

- Contul „Casa în lei“ se reduce, deoarece în urma acordării avansului, numerarul este scos din casierie și dat angajatului.

4. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Avansuri de trezorerie“ se va debita, iar contul „Casa în lei“ se va credita cu aceeași sumă.

1. „Avansuri de trezorerie“ ; „Casa în lei“;

2. A ; A;

3. + ; -;

4. D ; C.

Se obține formula contabilă:

„Avansuri de trezorerie“	=	„Casa în lei“	D 200	C 200
--------------------------	---	---------------	----------	----------

2.6.8. Formula contabilă și articolul contabil

Operațiunile economice conținute în aplicația precedentă au fost supuse analizei contabile și transpuse în formule contabile.

Formula contabilă reprezintă forma simplificată a relației de echilibru valoric stabilită între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.

Firese, ea semnifică rezultatul analizei contabile, întreprinse asupra fiecărei operațiuni economice. Așa cum am văzut, orice formulă contabilă conține:

- denumirea contului sau conturilor debitoare;
- denumirea contului sau conturilor creditoare;
- semnul „=“ care stabilește relația de echilibru valoric dintre conturile corespondente.

Articolul contabil reprezintă forma completă a relației de echilibru valoric stabilită între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.

Spre deosebire de formula contabilă, articolul contabil conține, în plus, explicația succintă a operațiunii economice consemnate, inclusiv data, documentul justificativ care o atestă și sumele. Semnul „=” exprimă și în această împrejurare menținerea permanentă a relației de echilibru valoric $D = C$, cât și poziționarea distinctă a celor două feluri de conturi apelate în procesul dublei reprezentări:

- contul sau conturile debitoare în stânga semnului „=”;
- contul sau conturile creditoare în dreapta semnului „=”.

Structura articolului contabil are în vedere elementele componente ale acestei conexiuni dintre conturi, din care derivă relevanța și acuratețea informației contabile.

Structura fiecărui articol contabil cuprinde:

- **Data articolului** - precizează momentul (anul, luna, ziua) în care are loc înregistrarea operațiunii. Într-o contabilitate operativă, momentul înregistrării trebuie să coincidă cu cel al producerii operațiunii consemnate. În acest mod, contabilitatea oferă informații actuale și relevante.

- **Titlul articolului** - este format din simbolul sau denumirea contului sau conturilor debitoare, respectiv, creditoare, așezate la stânga și la dreapta semnului „=”.

- **Explicația** - conține prezentarea succintă a operațiunii economice înregistrate. Ea trebuie să cuprindă documentul justificativ (fel, număr, dată). Pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative, se întocmesc note de contabilitate (stornarea erorilor, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli etc.).

- **Sumele** - exprimă dimensionarea în etalon valoric a operațiunii economice consemnate.

Remarcă:

Așa cum s-a observat, semnul % exprimă în cazul articolului contabil înțelesul de „următoarele”. El este utilizat atunci când pe acea parte a articolului, debit sau credit, există două sau mai multe conturi.

Exemplu de articol contabil:

Înregistrat plata impozitului pe profit din contul de disponibil de la Bancă, conform extrasului de cont nr. 20 din data de 25.06.201N în sumă de 9.430 lei.

Operațiunea produce modificări concomitente în următoarele posturi:

- Contul de P „Impozit pe profit” se reduce și se debitează cu 9.430 lei, deoarece prin plata impozitului se diminuează datoriile firmei față de bugetul de stat, privind acest element de fiscalitate;

- Contul de A „Conturi la Bănci în lei” se reduce și creditează cu aceeași sumă, deoarece din acest cont de disponibil se efectuează plata.

Articolul contabil capătă forma:

25.06.201N		D	C
„Impozit pe profit“	=	„Conturi la bănci în lei“	
		9.430	9.430
Înregistrat plata impozitului pe profit, conform extrasului de cont nr. 20/25.06.201N, în sumă de 9.430 lei			

Așezarea sumelor în articolul contabil poate avea loc în variantele:

a) în două coloane de sume distincte, ambele în dreapta semnului „=“; (vezi formula contabilă din aplicația practică precedentă.)

b) într-o singură coloană de sume în dreapta semnului egal, în forma:

25.06.201N			
„Impozit pe profit“	=	„Conturi la bănci în lei“	9.430
Explicația: ... înregistrat plată impozit ...			

Utilizarea acestei variante este posibilă și în cazul articolului contabil compus dintr-un număr mai mare de conturi, trei sau mai multe.

Exemplu:

Înregistrat achiziționarea unui utilaj la de la furnizorul „Y“, conform facturii nr. 352 din data de 28.06.201N în condițiile:

- preț de achiziție (facturare) = 6.000 lei
- $\frac{\text{T.V.A.D. (T.V.A. deductibil)}}{\text{TOTAL FACTURĂ}} = 24\% = 1.440 \text{ lei}$

În averea cumpărătorului, se produc modificările:

- Sporește valoarea activelor imobilizate concretizate în utilaje. Contul de A „Echipamente tehnologice“ sporește și se debitează cu 6.000 lei.
- T.V.A.D. aferent achiziției sporește cu suma de 1.440 lei, situație în care contul de A „T.V.A.D.“ se debitează.
- Suma prețului de achiziție și a T.V.A.D., $(6.000 + 1.440 = 7.440 \text{ lei})$ constituie valoarea datoriei totale a cumpărătorului față de „Furnizorul de imobilizări“. Fiind vorba despre o datorie, este apelată funcția contului de P menționat, care se majorează prin creditare.

Prezentarea schematică a celor patru etape de judecată capătă forma:

1. Echipamente tehnologice ; T.V.A.D. ; Furnizori de imobilizări;
2. A ; A ; P;
3. + ; + ; +;
4. D ; D ; C.

În varianta utilizării unei singure coloane de sume, se obține articolul contabil de forma:

	28.06.2010N		
%	=	„Furnizori de imobilizări“	7.440
„Echipamente tehnologice“			6.000
„T.V.A.D.“			1.440
Recepționat un activ imobilizat achiziționat de la furnizorul „Y“ conform facturii nr. 352/28.06.N, în valoare de 6.000 lei, TVA 24%.			

c) în două coloane de sume dispuse în stânga și în dreapta semnelui „=“.

Articolul contabil se prezintă în forma:

Înregistrat consum de „Combustibili“, conform bonului de consum nr. 54 din data de 29.06.201N în sumă de 1.700 lei.

În urma operațiunii, se reduce stocul de Combustibili (A), sporind concomitent valoarea cheltuielilor de aceeași natură (A).

	29.06.201N		
1.700	„Cheltuieli privind combustibilul“	=	„Combustibili“ 1.700
Consum combustibil, conform bon consum nr. 54 din data de 29.06.N, 1.700 lei.			

2.6.9. Clasificarea articolelor contabile

Clasificarea articolelor contabile poate fi făcută după următoarele criterii:

a) În funcție de **numărul conturilor care intră în structura unui articol contabil**, deosebim:

- **Articole contabile simple** - sunt cele care conțin numai două conturi, unul debitor și altul creditor.

Exemplu: Conform statului de plată nr. 5 din 15.06.201N, se achită în numerar salariile pentru luna mai.

În urma operațiunii, se reduce numerarul din casierie și se reduce și valoarea datoriilor firmei față de salariații proprii.

Se obține articolul contabil de forma:

	Data		D	C
„Personal - salarii datorate“	=	„Casa în lei“	12.350	12.350
Achitat în numerar salariile pentru luna mai, conform statului de plată nr. 5 din data de 15.06.201N suma de 350 lei.				

- **Articole contabile compuse** - conțin mai mult de două conturi, respectiv, un cont debitor și două sau mai multe conturi creditoare, sau invers.

Exemplu:

Înregistrat livrarea unor mărfuri către Clientul „X” conform facturii nr. 5 din data de 12.09.201N, 10.000 lei, TVA 24%.

În urma operațiunii:

- sporesc creanțele față de Clientul cumpărător (12.400), deci contul de A „Clienți” se debitează;
- sporesc veniturile firmei în limita prețului de livrare, 10.000 lei, consemnate în contul de P „Venituri din vânzarea mărfurilor”, care se creditează;
- sporește T.V.A.C. (T.V.A. colectată) aferent veniturilor din vânzare. În consecință, contul de P „T.V.A.C.” se creditează cu valoarea de 2.400 lei.

Se obține articolul contabil de forma:

„Clienți“	Data =	%	D 12.400	C -
		„Venituri din vânzarea mărfurilor“		10.000
		„T.V.A.C.“		2.400
<i>Vânzarea mărfuri către clientul „Y” conform facturii nr. 712548 din 15.06.201N, preț de livrare 10.000 lei, T.V.A.C. 2.400 lei</i>				

- **Articolele contabile complexe sau mixte** - conțin cel puțin patru conturi, respectiv, două sau mai multe conturi debitoare și două sau mai multe conturi creditoare.

Exemplu:

Firma „X” a achiziționat de la același Furnizor „Y” „Materii prime” în valoare de 730 lei și „Materiale de natura obiectelor de inventar” în valoare de 1.040 lei. La înregistrarea în contabilitate a datoriei totale față de furnizorul „Y”, de lei 1.770 lei este utilizat și un „Efect de plătit” în sumă de 1.200 lei, restul de 570 lei fiind consemnată drept datorie comercială în contul de P „Furnizori”. În aceste condiții, sporesc și se debitează cele două conturi de stocuri sau de active circulante, respectiv, „Materii prime” și „Materiale de natura obiectelor de inventar”. Același gen de modificări suferă și conturile de P „Furnizori” și „Efecte de plătit”, care, având reguli de funcționare opuse, se creditează.

Se obține articolul contabil de forma:

%	=	%	D -	C -
„Materii prime“		„Furnizori“	730	570
„Materiale de natura obiectelor de inventar“		„Efecte de plătit“	1.040	1.200
<i>Recepționat materii prime și materiale de natura obiectelor de inventar de la furnizorul „Y” cf. facturii nr. 874/25.06.201N, 1.770 lei, decontate parțial prin Efecte de plătit de 1.200 lei</i>				

b) *În funcție de scopul pentru care au fost întocmite, deosebim:*

- **Articole (formule) contabile curente** sunt cele redactate în cadrul operațiunilor de înregistrare obișnuită, conform normelor și instrucțiunilor de utilizare a planului de conturi.

- **Articole (formule) contabile de corectare** numite și de stornare, care pot fi:

1. **Articole sau formule de stornare în negru** - se redactează o formulă contabilă inversă (contul care a fost debitat se creditează și invers), întocmindu-se apoi formula contabilă corectă.

Exemplu:

Firma „X” a achiziționat materii prime de la furnizorul „Y” în sumă de 1.650 lei. S-a întocmit o formulă contabilă incorectă, în loc de „Materii prime”, activându-se funcția contului „Materiale de natura obiectelor de inventar”.

Formula contabilă incorectă redactată inițial a fost:

„Materiale de natura obiectelor de inventar“	=	„Furnizori“	D 1.650	C 1.650
--	---	-------------	------------	------------

În continuare, se redactează formula contabilă de stornare în negru, prin inversarea celei precedente:

„Furnizori“	=	„Materiale de natura obiectelor de inventar“	D 1.650	C 1.650
-------------	---	--	------------	------------

În urma înregistrării precedente, efectul primei formule contabile eronate a fost anulat. În acest moment, se redactează cu aceleași sume, formula contabilă corectă de genul:

„Materii prime“	=	„Furnizori“	D 1.650	C 1.650
-----------------	---	-------------	------------	------------

Remarcă:

Întrucât stornarea în negru denaturează rulajele conturilor, utilizarea acestora este contraindicată.

2. **Articole sau formule de stornare în roșu** - urmăresc corectarea erorii comise, prin repetarea formulei contabile eronate, cu suma în roșu sau în chenar.

Considerăm situația ipotetică din exemplul precedent:

- Se achiziționează materii prime de la furnizor în valoare de 1.650 lei.

Formula contabilă eronată redactată inițial este:

„Materiale de natura obiectelor de inventar“	=	„Furnizori“	D 1.650	C 1.650
--	---	-------------	------------	------------

• Se repetă formula contabilă precedentă, dar cu sumele în roșu sau în chenar. Orice sumă înscrisă în roșu sau chenar se scade. A avut loc anularea efectului formulei inițiale eronate, fără a se denatura rulajele conturilor respective.

„Materiale de natura obiectelor de inventar“	=	„Furnizori“	D 1.650	C 1.650
---	---	-------------	------------	------------

• În continuare, se redactează formula contabilă corectă:

„Materii prime“	=	„Furnizori“	D 1.650	C 1.650
-----------------	---	-------------	------------	------------

Remarcă:

Utilizarea acestei modalități de corectare a erorilor înlătură dezavantajul generat de stornarea în negru, referitor la denaturarea rulajelor. În consecință, este recomandată cu prioritate.

2.6.10. Înregistrarea cronologică și înregistrarea sistematică

Contabilitatea urmărește obținerea unei imagini fidele. În acest scop, ea prelucrează datele conținute în documente într-o dublă manieră, atât cronologic, cât și sistematic.

2.6.10.1. Înregistrarea cronologică

Operațiunile economice, consemnate în documente primare sau justificative, sunt prelucrate în contabilitate, document cu document sau în mod centralizat (cumulat) pe anumite perioade: zi, săptămână, decadă, lună etc. După efectuarea analizei contabile, se întocmesc formulele contabile care se consemnează fie direct pe fiecare document, fie pe centralizatoarele respective. Operația de înscriere a formulei contabile pe document sau pe centralizatoare poartă numele de **contare**.

Ulterior, fiecare formulă contabilă se înregistrează în ordinea strict cronologică a producerii operației economice în „Registrul-jurnal“. Potrivit Legii contabilității, acest registru este un document contabil obligatoriu, cu regim de înregistrare la organul fiscal. Înscrierea operațiilor economice are loc în ordinea derulării acestora, fără a se lăsa spații libere. Registrul-jurnal se prezintă sub formă legată, foi volante sau listări informatice, în situația prelucrării automate a datelor. În cazul în care firma efectuează un număr mare de operațiuni, poate utiliza pentru detalieri Registre-jurnal auxiliare pe grupuri de operațiuni reprezentative: operații de casă, de Bancă, decontări cu furnizorii, clienții, vânzări etc. Din registrele auxiliare, sumele se trec periodic, decadal sau lunar în Registrul-jurnal. Acesta din urmă se numerotează, șnuruiește și parafează de către organele în drept.

Forma grafică a Registrului-jurnal poate conține opt sau zece coloane:

- Codul 14-1-1 – conține opt coloane, din care două sunt rezervate pentru sume;
- Codul 14-1-1/b – conține zece coloane, din care pentru sume sunt rezervate patru coloane: două pentru sume parțiale debitoare și creditoare și două pentru sume totale debitoare sau creditoare.

Modelul cu opt coloane este prezentat în figura nr. 2.2.

Unitatea							
Registrul-jurnal						Nr. pagină ...	
Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (fel, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report:				
1	03.02.	Fact. 37-2-02	Recepționat materii prime	301	401	3.700	3.700
2	04.02.	Disp. Plată	Achitat furnizori	401	5121	3.700	3.700
3	05.02.	Extras cont	Încasare client „X”	5121	411	2.500	2.500
4	06.02.	Stat plată	Plată salarii personal	421	5311	2.470	2.470
5	07.02.	Chitanța nr. ...	Încasat debitor „Y”	5311	461	850	850
						ΣD	ΣC

Figura nr. 2.2 - Modelul Registrului-jurnal cu opt coloane

La finele fiecărei luni calendaristice, coloanele de sume, debitoare și creditoare, se totalizează, obținându-se *rulajul lunii curente* al tuturor conturilor utilizate. Începutul exercițiului financiar este consemnat în Registrul cronologic prin descompunerea în conturi a bilanțului inițial. În acest scop, este utilizat un mijloc auxiliar de calcul, respectiv, contul 891 „Bilanț de deschidere”.

Cele două articole redactate sunt:¹

%	1		
	=	Cont 891 „Bilanț de deschidere”	Σ Activ 129.500
Terenuri		5.000	
Construcții		69.200	
Mijloace de transport		20.000	
Materii prime		2.500	
Materiale de natura obiectelor de inventar		1.500	
.		.	
.		.	
Pentru deschiderea conturilor de Activ		Σ Activ=	129.500

¹ Sumele utilizate provin din datele bilanțului inițial (Vezi subcapitol 2.5.).

Cont 891 „Bilanț de deschidere“	2		Σ Pasiv	
	=	%	129.500	
		Capital subscris nevărsat		6.100
		Capital subscris vărsat		75.000
		Rezerve legale		7.000
		Profit sau pierdere		6.700
		.		.
		.		.
Pentru deschiderea conturilor de Pasiv			Σ Pasiv=	129.500

2.6.10.2. Înregistrarea sistematică

Informațiile furnizate de Registrul cronologic sunt necesare, dar nu și suficiente. Obținerea unei imagini fidele reclamă, într-adevăr, consemnarea tuturor operațiunilor în ordinea strict cronologică. Cu toate acestea, Registrul-jurnal nu oferă posibilitatea cunoașterii în orice moment a evoluției fiecărei structuri în parte. O cunoaștere sistematică de asemenea manieră este posibilă prin utilizarea altui document contabil obligatoriu, respectiv, Registrul „Cartea-mare“ sau „Maestru-principal“.

Pentru fiecare cont, se deschide în acest registru o poziție sau partidă separată, unde se vor prelua în mod logic, mai întâi, soldurile inițiale, apoi sporirile și reducerile intervenite în cursul perioadei. Prin calcule matematice, se determină pe această bază parametri ai dinamicii fiecărui cont, de genul: rulajul debitor și rulajul creditor; total sume debitoare și creditoare; soldul final. Prezentarea într-o formă abreviată a situației conturilor în Cartea-mare capătă forma:

D „Casa în lei“ C		D „Materii prime“ C		D „Furnizori“ C	
Sid=2.000		Sid=2.500		Sic=3.000	
Rd (+)	Rc (-)	Rd (+)	Rc (-)	Rd (-)	Rc(+)
Total Σ D	Total Σ C	Total Σ D	Total Σ C	Total Σ D	Total Σ C
	Sfd		Sfd	Sfc	

Din cele menționate, deducem că prin intermediul Registrului „Cartea-mare“ se realizează o înregistrare sistematică.

2.6.11. Relații bilanțiere și egalități contabile. Conversie reciprocă

Contabilitatea cercetează obiectul său printr-o pătrundere logică și graduală, orientată permanent spre esența fenomenelor și proceselor studiate. O

asemenea abordare a impus structurarea metodei contabilității în trei etape sau trepte distincte.

În cadrul primei trepte, am operat cu silogisme contabile exprimate prin relații bilanțiere funcție de variabila „X”.

Demersul rațional a reclamat, în etapa următoare, activarea contului și a sistemului de calcul contabil digrafic.

În fine, reconstituirea periodică a întregului și a imaginii globale a impus pe ultima treaptă apariția în „scenă” a calculelor periodice de sinteză.

Legitățile care guvernează mișcarea valorilor pot fi exprimate schematic atât sub forma relațiilor bilanțiere funcție de variabila „X”, cât și sub cea a egalităților contabile.

Conversia relațiilor bilanțiere în egalități contabile capătă forma:

	<u>Relații bilanțiere</u>		<u>Egalități contabile</u>
①	$A + x - x = P$	$\longleftrightarrow$	$+ A = - A$

Din enunțul teoretic al silogismului anterior, reținem că Pasivul a rămas neschimbat. Acesta este și motivul pentru care în egalitatea contabilă adecvată, pasivul este absent.

②	$A = P + x - x$	$\longleftrightarrow$	$- P = + P$
---	-----------------	-----------------------	-------------

Același raționament operează acum asupra Activului.

③	$A + x = P + x$	$\longleftrightarrow$	$+ A = + P$
---	-----------------	-----------------------	-------------

Ultima relație bilanțieră exprimă o mișcare opusă. Ea a condus la o egalitate contabilă, în care atât Activul, cât și Pasivul au sporit concomitent și cu aceeași sumă.

④	$A - x = P - x$	$\longleftrightarrow$	$- P = - A$
---	-----------------	-----------------------	-------------

Raționamentul anterior operează asupra ambelor părți ale bilanțului, dar în sensul reducerii egale și concomitente.

⑤	$A + X - x'' = P + x'$	$\longleftrightarrow$	$+ A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$
---	------------------------	-----------------------	--

În ultima relație bilanțieră, Activul a suferit două modificări concomitente, inegale și opuse ca sens, iar Pasivul, una singură. Din acest motiv, în egalitatea contabilă, Activul este prezent de două ori, suferind modificări opuse, iar Pasivul o singură dată.

⑥

$$A - X + x' = P - x''$$



$$\left. \begin{matrix} +A \\ -P \end{matrix} \right] = -A$$

⑦

$$A + x' = P + X - x''$$



$$\left. \begin{matrix} +A \\ -P \end{matrix} \right] = +P$$

⑧

$$A - x'' = P - X + x'$$



$$-P = \left[\begin{matrix} -A \\ +P \end{matrix} \right]$$

Primele patru egalități contabile se numesc fundamentale, în timp ce ultimele patru sunt egalități contabile derivate.

În timp ce la redactarea relațiilor bilanțiere funcție de variabila „X”, sporirile și reducerile nu sunt dependente de poziția membrilor ecuației, la egalitățile contabile este obligatorie respectarea strictă a regulilor de funcționare a conturilor. Bunăoară:

- Pentru silogismul de la poziția numărul 5, relația bilanțieră a poziționat activul atât pentru sporiri, cât și pentru reduceri, exclusiv în primul termen al egalității (cel din stânga);

- Pentru același silogism, în cadrul egalității contabile, sporirea activului are loc în partea stângă a egalității, prin asimilare cu Debitul contului; reducerea a fost consemnată în partea dreaptă a egalității, prin asimilare cu creditul contului.

- Un raționament absolut invers operează în cadrul egalităților contabile pentru conturile de Pasiv.

Apreciem că primele șapte relații bilanțiere nu pun niciun fel de probleme în ceea ce privește conversia lor în egalități contabile.

Pentru transformarea relațiilor bilanțiere complexe (de la pozițiile 5-8) în egalități contabile, se procedează astfel:

- se identifică termenul (A sau P) care suferă modificarea totală, notată convențional cu „X”;

- se fixează poziția acestui termen în stânga sau în dreapta egalității, respectiv în Debit sau în Credit, funcție de sensul modificării. În consecință, toate sporirile de A vor apărea în stânga egalității, așa cum toate reducerile de A vor apărea în dreapta egalității, deoarece aceasta este regula de funcționare a conturilor de Activ. Un raționament invers operează pentru conturile de Pasiv;

- de cealaltă parte a egalității, vor fi înscrise atât Activul, cât și Pasivul, evident cu semne opuse.

2.6.12. Conturi sintetice și conturi analitice. Corelații valorice

Averea sau patrimoniul firmei reprezintă o universalitate economico-juridică deosebit de complexă. El este alcătuit dintr-o diversitate de bunuri, creanțe și disponibilități (latura economică), asupra cărora grevează, în permanență, un ansamblu de drepturi și obligații, exprimabile pecuniar (latura juridică).

În mod corect, se apreciază că „pentru a cunoaște situația și evoluția elementelor [patrimoniale], atât în totalitatea lor, cât și pe părțile componente, în contabilitate se folosesc două feluri de conturi: conturi sintetice și conturi analitice.”¹

Necesitatea dublei consemnări: sintetic – analitic

Obținerea unei imagini fidele asupra averii firmei, aflată în continuă mișcare și transformare, solicită informații pertinente și relevante, referitoare la fiecare categorie de substanță în parte. În același timp, conducerea și optimizarea proceselor economice reclamă atât informații globale, cu caracter general, la nivel de întreprindere, cât și informații analitice, care detaliază în structură valorile economice anterior menționate.

Exemplu:

Pornind de la datele bilanțului nostru inițial, reținem următoarele informații conținute în conturi:

- Valoarea totală, globală sau însumată, a drepturilor de creanță pe care firma „X” urmează să le încaseze de la „Clienți” este de 5.000 lei; această sumă este consemnată, evident, într-un post de Activ, respectiv, contul sintetic „Clienți”;

- Valoarea totală a datoriilor firmei față de „Furnizori” este de 3.000 lei, fiind înregistrată în postul cu același nume, din structura Datoriilor, ca și componente ale Pasivului.

Ambele informații sunt utile pentru conducerea întreprinderii, dar nu și suficiente. Cu privire la creanțele față de „Clienți”, interesează răspunsurile punctuale la întrebările:

- ♦ Care sunt clienții care compun valoarea totală a creanței menționate?
- ♦ Câți sunt la număr și ce sumă revine fiecăruia dintre aceștia?
- ♦ Care sunt termenele scadente de încasare a fiecărui client și de aici care este perioada de întârziere sau amânare a plății?

Absolut aceleași întrebări se pun și în cazul structurării datoriilor față de „Furnizori”. Funcție de răspunsurile formulate, firma va promova o anumită strategie de recuperare a creanțelor: intrarea în corespondență cu clienții, sistarea livrărilor, inclusiv deschiderea unor litigii împotriva acestora etc. Abordarea va continua și pe linia stingerii datoriilor comerciale față de furnizori. În aceste

¹ Budugan D., Georgescu I., *Bazele contabilității*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2003, p. 47

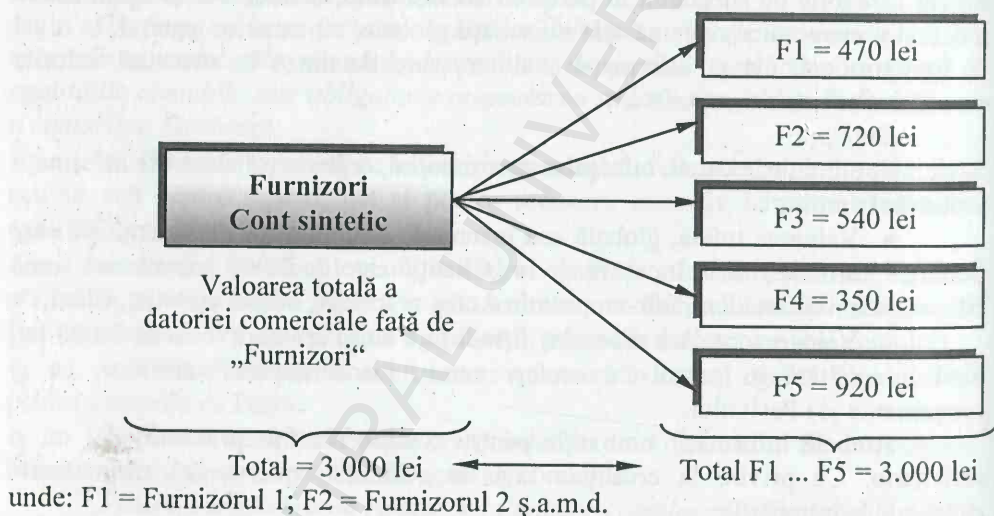
împrejurări, contabilitatea trebuie să utilizeze conturi sintetice și conturi analitice în reflectarea anumitor structuri.

Conturile sintetice exprimă, în mod global, valoarea totală a substanțelor de aceeași natură (bunuri economice, resurse, procese economice, respectiv, venituri sau cheltuieli), reflectate la nivelul entității economice: *Materii prime, Furnizori, Debitori diverși, Creditori diverși, Clienți etc.*

Conturile analitice detaliază în părți componente substanțele consemnate în conturile sintetice.

Exemplu:

Contul sintetic „Furnizori” prezintă în Bilanțul inițial (vezi subcapitol 2.5.) valoarea totală a datoriilor firmei față de acești parteneri comerciali, în sumă de 3.000 lei. Informația capătă relevanță în momentul detalierii contului sintetic în conturile analitice subordonate. Presupunem că datoriile totale ale firmei față de „Furnizori” sunt compuse dintr-un număr de cinci furnizori, în maniera:



Remarcă:

Spre deosebire de conturile sintetice care utilizează numai exprimarea în etalon monetar (valoric), prin excepție, conturile analitice, pot utiliza și etalonul cantitativ (natural). Este situația gestiunilor de valori materiale, unde verificarea integrității averii prin controlul gestionar reclamă și o asemenea exprimare (tone, l, m³, kg, m² etc.).

Planul de conturi general conține atât conturi sintetice de grad I, simbolizate cu trei cifre (vezi contul 302 „Materiale consumabile”), cât și sintetice de grad II, simbolizate cu patru cifre (vezi contul 3021 „Materiale auxiliare”; 3022 „Combustibili” etc.).

În mod logic, conturile analitice funcționează după regulile valabile pentru conturile sintetice pe care le compun. Această similitudine provine din faptul că atât conturile sintetice, cât și conturile analitice reflectă aceeași categorie de

substanță: bun, creanță, datorie etc. Pe baza datelor din conturile analitice, se pot stabili drepturile și obligațiile firmei față de persoane fizice și juridice, separat pentru fiecare dintre acestea, se determină costul producției pentru fiecare secție, atelier sau fază de fabricație în parte și în cadrul acestora, pe fiecare comandă, produs, lucrare sau serviciu.

La rândul lor, *conturile sintetice* realizează un prim proces de grupare și generalizare a informațiilor conținute în conturile analitice, care, verificate prin intermediul bilanțelor, vor constitui, în final, baza redactării celui mai complex produs de sinteză al contabilității: bilanțul.

Corelații între conturile sintetice și cele analitice

Relațiile de interdependență dintre conturile analitice și cele sintetice derivă din logica raportului parte-întreg.

Punerea în evidență a corelațiilor dintre cele două feluri de conturi este realizată prin următorul exemplu:

a) La începutul exercițiului financiar (01.01.201N), contul sintetic „Materii prime” prezintă un sold inițial de 2.500 lei (vezi bilanțul inițial din subcapitol 2.8), care se compune din două categorii de materii prime:

- Contul analitic „*Materia primă A*”, care prezintă un sold inițial de 1.600 lei, reprezentând valoarea a 5.000 kg materie primă A cu prețul unitar de 0,32 lei/kg ($5.000 \times 0,32 \text{ lei/kg} = 1.600 \text{ lei}$).

- Contul analitic „*Materia primă B*”, care prezintă un sold inițial de 900 lei, reprezentând valoarea a 3.000 kg materie primă B cu prețul unitar de 0,30 lei/kg ($3.000 \text{ kg} \times 0,3 \text{ lei/kg} = 900 \text{ lei}$).

b) În cursul lunii ianuarie a.c., au avut loc următoarele operațiuni economice:

- La data de 03.01, se eliberează din depozit pentru producție 2.300 kg din materia primă A și 850 kg din materia primă B;

- La data de 05.01, se primesc și se recepționează la depozitul central al firmei 2.000 kg din materia primă A și 1.100 kg din materia primă B.

Înregistrarea operațiilor economice menționate în contul sintetic și în cele două conturi analitice componente, A și B, este realizată în tabelele 2.1, 2.2 și 2.3.

Contul sintetic „Materii prime”

Tabelul 2.1.

Nr. operații	Data	Explicația	Sume		
			Debitoare	Creditoare	Sold
1	01.01.	Sold inițial	2.500	-	2.500
2	03.01.	Consum materii prime	-	991	1.509
3	05.01.	Recepție materii prime	970	-	2.479
TOTAL			3.470	991	2.479

Contul analitic „Materie primă A“

Unitatea de măsură: kg

Tabelul 2.2.

Nr. opera- ției	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.01	Sold inițial	5.000	-	5.000	1.600	-	1.600
2	03.01	Consum materii prime	-	2.300	2.700	-	736	864
3	05.01	Recepție materii prime	2.000	-	4.700	640	-	1.504
TOTAL			7.000	2.300	4.700	2.240	736	1.504

Contul analitic „Materie primă B“

Unitatea de măsură: kg

Tabelul 2.3.

Nr. opera- ției	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.01	Sold inițial	3.000	-	3.000	900	-	900
2	03.01	Consum materii prime	-	850	2.150	-	255	645
3	05.01	Recepție materii prime	1.100	-	3.250	330	-	975
TOTAL			4.100	850	3.250	1.230	255	975

Conexiunile dintre întreg și parte se manifestă prin corelațiile valorice existente între contul sintetic și conturile analitice subordonate, în toată structura lor: solduri inițiale, rulaje și solduri finale. În tabelele anterioare, observăm:

• *Soldul inițial al unui cont sintetic este egal și de aceeași natură cu suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice subordonate.* În cazul nostru:

$$\text{Sid}_{\text{ct. sintetic}} = 2.500 \text{ lei} = \text{Sid}_{\text{ct. analitic A}} (1.600 \text{ lei}) + \text{Sid}_{\text{ct. analitic B}} (900 \text{ lei})$$

• *Rulajul debitor sau creditor al unui cont sintetic este egal cu suma rulajelor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice subordonate.* În cazul nostru:

$$\text{Rd}_{\text{ct. sintetic}} = 3.470 = \text{Rd}_{\text{ct. "A"}} 2.240 + \text{Rd}_{\text{ct. "B"}} 1.230$$

$$\text{Rc}_{\text{ct. sintetic}} = 991 = \text{Rc}_{\text{ct. "A"}} 736 + \text{Rc}_{\text{ct. "B"}} 255$$

unde:

$\text{Rd}_{\text{ct. A}}$ = rulajul debitor al contului analitic „Materie primă A“

$\text{Rd}_{\text{ct. B}}$ = rulajul debitor al contului analitic „Materie primă B“

$\text{Rc}_{\text{ct. A}}$ = rulajul creditor al contului analitic „Materie primă A“

$\text{Rc}_{\text{ct. B}}$ = rulajul creditor al contului analitic „Materie primă B“

• *Soldul final al unui cont sintetic este egal și de aceeași natură cu suma soldurilor finale ale conturilor analitice subordonate.* În cazul nostru:

$$\text{Sfd}_{\text{ct. sintetic}} = 2.479 = \text{Sfd}_{\text{ct. "A"}} 1.504 + \text{Sfd}_{\text{ct. "B"}} 975$$

Verificarea acestor corelații este realizată prin intermediul „Balanțelor de verificare analitice“.

Remarcă:

Corelațiile menționate privesc, în mod integral, conturile monofuncționale de A sau de P. Pentru conturile bifuncționale se verifică numai corelațiile pe rulațe debitoare și creditoare.

2.7. Calcule periodice de sinteză (treapta a treia a metodei contabilității)

Cele mai importante sinteze ale contabilității se regăsesc în situațiile financiare anuale: Bilanțul, Contul „Profit și Pierdere“, Situația modificărilor capitalului propriu, Situația fluxurilor de numerar, la care adăugăm calculația costurilor, balanțele de verificare, analiza comparativă și calcule previzionale. Precizăm că asupra primelor componente enumerate anterior vom reveni cu elemente de detaliu în capitolul „Situațiile financiare anuale“.

2.7.1. Calculația rezultatelor

Calculația rezultatelor exprimă în etalon valoric performanța economică a întreprinderii, concretizată în final prin rezultatul brut al exercițiului, profit sau pierdere. Ea este realizată în cadrul contabilității financiare prin utilizarea datelor contabilității de gestiune.

Se compară, în acest scop, efortul angajat de întreprindere (cheltuielile), cu efectul obținut (veniturile), evident pentru aceeași perioadă de gestiune, lună sau an.

Prin intermediul contului de rezultate finale 121, contabilitatea determină rezultatul pe diferite nivele de agregare și feluri de activități. Asupra acestor probleme vom reveni, de asemenea, în capitolul „Situațiile financiare anuale“.

2.7.2. Calculația costurilor

Calculația costurilor reprezintă ansamblul operațiilor matematice efectuate pentru determinarea efortului sau cheltuielilor angajate de întreprindere, în vederea realizării obiectului său de activitate. De reținut că în costul de producție se includ, ca regulă generală, numai cheltuielile de exploatare și, prin excepție, dobânzile aferente împrumuturilor la unitățile cu ciclu lung de fabricație.

Potrivit legii, calculația costurilor este realizată în cadrul contabilității de gestiune pe baza retratării cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară. Se urmărește, în principal, delimitarea costurilor produselor și serviciilor, de costurile perioadei (cheltuieli fixe de genul celor indirecte, administrație, rebuturi etc., care nu afectează costul produselor, fiind repartizate asupra rezultatului perioadei). Pe baza unor principii sau reguli științifice de determinare a costurilor, se stabilește nivelul efortului economic angajat de firmă. Asupra calculației costurilor, vom reveni ulterior, într-un capitol distinct.

2.7.3. Balanțele de verificare

2.7.3.1. Definiție și funcții

Activitatea umană este supusă, în mod inerent, erorilor. Contabilitatea nu face excepție de la această regulă generală, deoarece este, în ultimă instanță, produsul cunoașterii umane. Operațiunile de preluare a sumelor dintr-un registru în altul, de calcul și centralizare pot genera diverse erori. În acest scop, se întocmesc periodic balanțele de verificare.

Balanțele de verificare reprezintă calcule periodice de sinteză sau procedee specifice metodei contabilității, care îndeplinesc o dublă funcție:

- *modele contabile privind centralizarea și corelarea informațiilor din contabilitatea curentă a întreprinderii;* în această postură, în forma lor completă, balanțele oferă informații referitoare la existentul inițial, mișcările sau rulajele din cursul perioadei, inclusiv, soldul final al fiecărei valori economice în parte. Prin excepție, balanța ȘAH pune în evidență și corespondența conturilor;

- *modele contabile care permit verificarea matematică a exactității preluărilor de sume, ale calculelor sau ale altor genuri de prelucrare a informației contabile.* De aici, și posibilitatea descoperirii unor anumite categorii de erori.

2.7.3.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Clasificarea acestor documente de sinteză are loc după următoarele criterii:

a) *După natura conturilor conținute, pot fi:*

a₁) **Balanțe de verificare ale conturilor sintetice** - sunt redactate pe baza datelor conținute în conturile sintetice utilizate în contabilitatea curentă a firmei;

a₂) **Balanțe de verificare ale conturilor analitice** - sunt întocmite pe baza datelor conținute în conturile analitice, care dezvoltă într-un anumit grad de detaliere informațiile conținute în conturile sintetice.

În mod logic, balanțele analitice le preced pe cele sintetice. Când valorile consemnate sunt de natura bunurilor, în structura balanței sunt folosite și etaloane cantitative necesare unor prelucrări adecvate ($\text{Cantitate} \times \text{Preț unitar} = \text{Valoare}$).

Relația balanțieră de stabilire a Stocului final este:

$$\text{Stoc final} = \text{Stoc inițial} + \text{Intrări} - \text{Ieșiri}$$

b) *După structura sau numărul perechilor de egalități conținute, deosebim:*

b₁) **Balanța de verificare pe solduri finale** centralizează datele conținute în Registrul sistematic Cartea-mare, preluând distinct situația sau soldul final, debitor sau creditor, al fiecărui cont. Modelul sintetic al unei asemenea balanțe este prezentat în tabelul următor:

Societatea Comercială ...

Balanța de verificare pe solduri finale¹
întocmită la data de ...

		Debitoare	Creditoare
1011	Capital subscris nevărsat		6.000
1012	Capital subscris vărsat		76.500
1061	Rezerve legale		7.000
	.	.	.
	.	.	.
212	Construcții	49.200	
301	Materii prime	2.500	
302	Materiale consumabile	1.500	
	.	.	.
	.	.	.
TOTAL GENERAL		129.500	129.500

$$\sum Sfd = \sum Sfc$$

unde: $\sum Sfd$ = total sold final debitor $\sum Sfc$ = total sold final creditor

b₂) Balanța de verificare pe sume și solduri finale - preia din Cartea-mare pentru fiecare cont în parte informații referitoare la:

- *totalul sumelor debitoare (Sd) sau creditoare (Sc);*
- *soldurile finale debitoare (Sfd) sau creditoare (Sfc).*

Cele două egalități care guvernează o asemenea balanță sunt:

1) $\sum Sd = \sum Sc$

2) $\sum Sfd = \sum Sfc$

Formatul general al balanței este prezentat în tabelul următor:

Societatea comercială ...

Balanța de verificare
întocmită la data de ...

Simbol cont	Denumirea contului	Sume totale		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011	Capital subscris nevărsat	730	1.240	-	6.510
1012	Capital subscris vărsat	1.540	2.150	-	75.610
212	Construcții	3.200	4.100	88.300	
	.				
	.				
Total general		$\sum D$	$\sum C$	Sfd	Sfc

$$\sum Sd = \sum Sc \qquad \sum Sfd = \sum Sfc$$

b₃) Balanța de verificare pe rulaj (cu trei serii de egalități) - preia din Registrul Cartea-mare, pentru fiecare cont în parte, următoarele informații:

¹ Datele sunt preluate din Bilanțul inițial.

- *soldul inițial, debitor sau creditor (Sid; Sic);*
- *rulajul sau mișcările, debitoare sau creditoare (Rd; Rc);*
- *soldul final, debitor sau creditor (Sfd; Sfc).*

Prin conținutul ei, această balanță permite obținerea unor informații mai relevante asupra evoluției fiecărui cont în parte, deoarece alături de starea inițială, sunt consemnate sporirile și reducerile, inclusiv soldurile finale. Modelul acestei balanțe este prezentat în tabelul următor.

Acest model de balanță este verificat de următoarele trei corelații:

$$1) \sum Sid = \sum Sic$$

$$2) \sum Rd = \sum Rc$$

$$3) \sum Sfd = \sum Sfc$$

Societatea comercială ...

Balanța de verificare

întocmită la data de ...

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri inițiale		Mișcări		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011		-	6.000	730	550	-	5.820
1012		-	75.000	1.240	2.800	-	76.560
212		89.200	-	4.350	2.400	91.150	-
301		2.500	-	580	740	2.340	-
.		.	.	.	.	.	.
.		.	.	.	.	.	.
TOTAL GENERAL		129.500	129.500	18.640	18.640	135.400	135.400

$$\sum Sid = \sum Sic$$

$$\sum Rd = \sum Rc$$

$$\sum Sfd = \sum Sfc$$

b.) Balanța de verificare cu patru serii de egalități - reprezintă

rezultatul combinării dintre balanța pe sume și solduri cu balanța pe rulaje cu solduri inițiale. Utilizarea acestei balanțe a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente. Se obține, astfel, o imagine mai edificatoare asupra dinamicii conturilor și, implicit, a schimbărilor care s-au produs în starea mijloacelor și proceselor economice.

Balanța este verificată de următoarele patru corelații:

$$1) \text{ Totalul sumelor D din perioada precedentă } = \text{ Totalul sumelor C din perioada precedentă } \quad (\sum Sd_0 = \sum Sc_0)$$

$$2) \text{ Totalul rulajelor D din perioada curentă } = \text{ Totalul rulajelor C din perioada curentă } \quad (\sum Rd_1 = \sum Rc_1)$$

$$3) \text{ Totalul sumelor D din perioada curentă } = \text{ Totalul sumelor C din perioada curentă } \quad (\sum Sd = \sum Sc)$$

$$4) \text{ Totalul soldurilor finale debitoare } = \text{ Totalul soldurilor finale creditoare } \quad (\sum Sfd = \sum Sfc)$$

Acest model de balanță poate fi redactat în două variante generate de conținutul diferit al primelor coloane de sume:

- în cazul lunii ianuarie, balanța va cuprinde soldurile inițiale debitoare și creditoare, iar egalitatea se stabilește între aceste două totaluri ale soldurilor inițiale debitoare și creditoare;

- la sfârșitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane preiau date privind totalul sumelor precedente debitoare și creditoare ale perioadei precedente.

b₅) **Balanța de verificare cu cinci serii de egalități** prezintă pentru fiecare cont următoarele informații:

- soldul inițial debitor sau creditor;
- rulajele cumulate până la finele lunii precedente, D sau C;
- rulajele debitoare sau creditoare ale lunii curente;
- total sume debitoare sau creditoare la finele lunii curente;
- soldul final debitor sau creditor.

Evident că în cadrul acestei balanțe se verifică un număr de cinci corelații între perechile de sume, și anume:

1)	Totalul soldurilor inițiale debitoare	=	Totalul soldurilor inițiale creditoare	($\sum Sid = \sum Sic$)
2)	Totalul rulajelor debitoare cumulate până la finele lunii precedente	=	Totalul rulajelor creditoare cumulate până la finele lunii precedente	($\sum Rd_0 = \sum Rc_0$)
3)	Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente	=	Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente	($\sum Rd_1 = \sum Rc_1$)
4)	Totalul sumelor debitoare la finele perioadei curente	=	Totalul sumelor creditoare la finele perioadei curente	($\sum Sd_1 = \sum Sc_1$)
5)	Totalul soldurilor finale debitoare	=	Totalul soldurilor finale creditoare	($\sum Sfd = \sum Sfc$)

Așa cum se poate constata, această balanță înlătură dezavantajul menționat la modelul precedent. Ea prezintă în coloane **separate** informații asupra soldurilor inițiale ale conturilor (de la începutul anului), cât și asupra rulajelor debitoare și creditoare din lunile precedente. Este, din acest punct de vedere, cel mai complet model de balanță, deoarece permite numeroase analize asupra evoluției trecute, prezente și viitoare a firmei.

b₆) Balanța de verificare „ŞAH” - constituie o matrice în care:

- conturile sunt așezate absolut în aceeași ordine pe rânduri și coloane;
- pe prima coloană, se înscriu Soldurile inițiale debitoare ale conturilor de activ;
- pe primul rând, se înscriu soldurile inițiale creditoare ale conturilor de pasiv;
- în caseta care rezultă din întretăierea primei coloane cu primul rând se înscrie Totalul soldului inițial debitor, ceea ce reprezintă și Totalul soldului inițial creditor. Suma se înscrie o singură dată în această poziție, reprezentând prima egalitate a balanței: $\sum \text{Sid} = \sum \text{Sic}$;
- în caseta care rezultă din întretăierea penultimei coloane cu penultimul rând, se înscrie, o singură dată, Totalul rulajului debitor, ceea ce reprezintă și Totalul rulajului creditor, fiecare din ele provenind din:
 - ◆ adunarea pe coloană pentru Total rulaj debitor;
 - ◆ adunarea, pe rând, pentru Total rulaj creditor.

Se verifică astfel a doua egalitate a balanței: $\sum \text{Rd} = \sum \text{Rc}$

- în caseta care rezultă din întretăierea ultimei coloane cu ultimul rând, se înscrie o singură dată soldul final debitor, ceea ce reprezintă și soldul final creditor, pentru fiecare din aceste solduri provenind din însumarea:
 - ◆ soldurilor finale debitoare pe orizontală (ultimul rând);
 - ◆ soldurilor finale creditoare pe verticală (ultima coloană):

Se verifică astfel a treia și ultima egalitate a balanței ŞAH: $\sum \text{Sfd} = \sum \text{Sfc}$.

Verificarea facilă a corespondenței conturilor reprezintă un avantaj al acestui model de balanță, întrucât sumele se înscriu numai la intersecția creată între rânduri și coloane, respectiv, între conturile corespondente (Furnizori și Materii prime; Clienți și Conturi la Bănci în lei etc.) În practică, modelul ŞAH este puțin utilizat, datorită dificultăților apărute în redactarea și formatul unei balanțe cu un număr mare de conturi. Valoarea informațională rezultată din cele trei perechi de egalități este, de asemenea, inferioară balanțelor cu patru sau cinci serii de egalități.

2.7.3.3. Erori formale și erori esențiale. Posibilități de depistare

Funcția de verificare a exactității preluărilor de sume, ale calculelor sau altor genuri de prelucrare a informației contabile permite balanțelor de verificare să descopere o parte din erorile produse în aceste împrejurări. Întreaga gamă de prelucrări referitoare la stabilirea soldurilor, rulajelor debitoare și creditoare, preluări de sume, centralizări etc. trebuie să mențină relația de echilibru valoric $\text{Debit} = \text{Credit}$ între perechile de sume sau de egalități.

Dispariția acestei relații la nivelul totalului general al balanței semnalează existența unei erori. Din punct de vedere al *posibilităților de depistare*, cu ajutorul balanțelor de verificare, deosebim:

- **Erori esențiale sau de fond** care nu conduc la dispariția relației de echilibru $D = C$, neputând fi descoperite prin intermediul acestui procedeu specific metodei contabilității. Acestea sunt:

♦ *omisiunea înregistrării unei operațiuni economice;*

Operațiunea economică omisă nu a fost consemnată nici în Registrul-jurnal, nici în cel sistematic (Cartea-mare). În consecință, ea nu a afectat rulajele conturilor sau soldurile acestora, iar relația $D = C$ nu a suferit niciun fel de depreciere. Identificarea erorii poate fi realizată fie prin punctarea tuturor documentelor care se află la baza înregistrărilor, ocazie cu care se va constata documentul neînregistrat, fie ca rezultat al reclamațiilor primite de la partenerii firmei.

♦ *formularea eronată a unui articol contabil;*

Considerăm următoarea situație ipotetică. Firma „X” a achiziționat materii prime de la furnizorul „Y”, fără T.V.A. Contarea corectă a operațiunii este de forma: „Materii prime” = „Furnizori”.

Redactarea unui articol eronat de genul „Materiale de natura obiectelor de inventar” = „Furnizori” nu generează dispariția egalității la niciuna dintre perechile de egalități: rulaje, solduri etc. Punctarea cu evidența operativă și analitică va descoperi eroarea, deoarece va constata un plus la gestiunea de materii prime și un minus la obiecte de inventar. De asemenea, redactarea balanței șah poate descoperi corespondențe nefirești între conturile care sunt incluse în articolul contabil. Bunăoară, se poate sesiza lipsa de logică la corespondența dintre contul „Materii prime” și „Furnizori de imobilizări”.

♦ *erorile prin compensare;*

au o frecvență redusă, provenind din erori comise în ambele sensuri, care se anulează reciproc (plusuri și minusuri), întrucât valoarea acestora este identică. Identificarea acestor erori este posibilă la nivelul contabilității analitice (unde apar solduri nefirești, creditoare la conturi de A sau debitoare la cele de P). De asemenea, ele pot fi depistate în urma neconcordanțelor și a reclamațiilor semnalate prin corespondența cu partenerii firmei;

♦ *debitarea și creditarea conturilor interesate în operațiunea economică, cu sume egale, dar inexacte;*

Este vorba despre redactarea corectă a articolului contabil, dar cu modificarea în același sens și cu aceeași mărime atât a debitului, cât și a creditului conturilor corespondente. Evident că o asemenea eroare nu afectează relația fundamentală $D = C$.

♦ *înregistrarea de două ori a aceleiași operațiuni economice în registrul cronologic și preluarea, în aceeași manieră, în registrul Cartea-mare, care evident nu va genera anularea relației $D = C$.*

• **Erori de formă sau neesențiale care afectează menținerea relației de echilibru valoric $D = C$,** motiv pentru care sunt puse în evidență cu ajutorul balanțelor de verificare. Acestea sunt:

♦ *adunarea eronată a sumelor în articolele de jurnal compuse.*

Eroarea provoacă inegalități între coloanele de rulaje;

♦ *stabilirea greșită a soldului unui cont.* Eroarea generează dezechilibre între sumele aferente soldurilor finale debitoare și creditoare;

♦ *debitarea unui cont cu suma corectă și creditarea contului (sau conturilor) corespundente cu suma inexactă, sau invers.* Eroarea produce dezechilibre la coloanele de rulaje și de solduri finale;

♦ *debitarea unui cont cu suma corectă și omisiunea înregistrării sumei în creditul contului sau conturilor corespundente, sau invers.* Eroarea generează dezechilibre similare cu cele menționate la situația precedentă.

2.7.4. Bilanțul

Procedeu propriu metodei contabilității, bilanțul sintetizează în cel mai înalt grad informația contabilă. Printr-un sistem de agregare și corelare complexă, cunoașterea contabilă dobândește caracterul de generalitate și, în același timp, viziunea de ansamblu asupra întregului. *Doctrina contabilă a așezat în centrul „arsenalului” ei bilanțul. A definit conceptul, scopul, structura, modalitățile de prezentare și evaluare, inclusiv implicațiile decizionale ale acestui procedeu specific „științei conturilor”.* La rândul ei, practica a validat percepția pe care teoria a înregistrat-o asupra celei mai importante sinteze informaționale a contabilității.

Principiul dublei reprezentări guvernează întreaga materie contabilă, evident în condițiile utilizării sistemului de calcul digrafic.

Esența principiului este sintetizată într-un concept fundamental pentru contabilitatea în partidă dublă, respectiv, $ACTIV = PASIV$, respectiv $ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII$.

Revenind la modul cel mai succint asupra calculelor periodice de sinteză, putem reține următoarele observații:

- Input-ul spre această „condensare sau rafinare” a informației contabile îl reprezintă, la origine, contul, registrul cronologic și cel sistematic, centralizate și controlate prin balanțele de verificare;
 - Procedeu fundamental și *sine-qua-non* al contabilității dintotdeauna, contul exprimă numai o parte a întregului;
 - Costul cuantifică efortul angajat de firmă în realizarea obiectului său de activitate, parametru extrem de necesar, dar insuficient pentru o apreciere obiectivă asupra „mersului” general al întreprinderii;
 - Calculația rezultatelor determină natura raportului efort-efect, (cheltuială-venit) și prin aceasta, nivelul performanței economice: profit sau pierdere;
 - Balanța de verificare centralizează și controlează latura formală a contabilității în partidă dublă, exactitatea operațiilor de prelucrare și calcul, guvernată de echilibrul valoric *Debit = Credit*;
 - Cunoașterea întregului rămâne rezervată *situațiilor financiare anuale*, care potrivit legii, „trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații referitoare la activitatea desfășurată”¹.
- Realizarea unui asemenea obiectiv de performanță al contabilității este condiționat de aplicarea cu bună-credință a principiilor generale ale acestei*

¹ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, art. 9, alin.1

științe, de respectarea normelor și convențiilor contabile. Într-un capitol distinct, vom reveni, într-o manieră detaliată asupra bilanțului.

2.7.5. Analiza comparativă

Indiferent de domeniul în care operează, evaluarea corectă presupune, în mod obligatoriu, procesul de *comparare*.

Dicționarul explicativ al limbii române atribuie termenului de *comparație*, sensul de „*alăturare a două sau mai multe lucruri, ființe sau fenomene, realizată în scopul stabilirii asemănării și deosebirilor dintre ele.*” De aici, și ideea că nu putem evalua corect ceea ce în prealabil nu comparăm cu spețe similare sau cu valori standard, considerate drept model sau optime pentru obiectul comparat.

Conducerea activității economice apelează frecvent la analiza comparativă. Exprimarea în etalon monetar a efortului obținut de firmă, inclusiv a rezultatelor perioadei, permite contabilității să acceadă la detaliile mecanismului economic, să descopere și să modeleze în parte evoluția factorilor de influență. Contabilitatea oferă o gamă largă de informații pentru fundamentarea analizei comparative. Indicatorii determinați pe baza bilanțului, a contului de „profit și pierdere” sau a Notelor explicative, permit degajarea unor concluzii relevante privind realizarea parametrilor obiectiv: cifră de afaceri, costuri, rentabilitate, viteză de rotație, solvabilitate etc. La modul punctual, se compară evoluția în timp a aceleiași indicator sau grup de indicatori economici, determinându-se astfel tendințele sau trendul acestora.

O altă fațetă a analizei comparative constă în compararea evoluției concomitente a acelorași indicatori, din firme diferite sau din sectoarele aceleiași întreprinderi (secții, ateliere). Concluziile desprinse permit:

- determinarea și aprecierea obiectivă a evoluției fenomenului cercetat;
- determinarea factorilor care influențează evoluția fenomenului sau procesului respectiv;
- stabilirea mărimii influenței fiecărui factor în parte;
- descoperirea, în acest context, a relațiilor cauză-efect dintre fenomene și procese diferite, sau dintre elementele componente ale acestora.

În acest mod, printr-o analiză economică pertinentă este posibilă orientarea strategiilor decizionale ale întreprinderii spre alternative optime.

2.7.6. Calculul previzional

Determinarea anticipată a tendințelor de evoluție a fenomenelor și proceselor economice presupune luarea în considerare a informației contabile aferente unei perioade deja încheiate. Ansamblul informațiilor conținute în conturi, balanțe de verificare și, în mod special, în Bilanț, Note explicative și Contul „Profit și pierdere” constituie elemente de fundamentare a gestiunii previzionale. Optica prospectivă a managerului competent nu trebuie să ocolească funcția activă sau previzională a contabilității, exprimată prin costurile prestabilite, calculația standard, standarde operaționale, bugete de venituri și cheltuieli, devize de cheltuieli etc. *Contabilitatea*

modernă refuză să fie numai o „istorie a trecutului”, să consemneze pasiv fapte și fenomene economice consumate. În elaborarea previziunilor, se ia în considerare nivelul efectiv al unor indicatori realizați de către firmă într-o perioadă trecută și nu în cele din urmă, rezultatele analizei comparative, orientate spre realizarea unor obiective, direcții sau tendințe estimate. Un management performant stabilește anticipat nivelul parametrilor economici esențiali pentru întreprindere. O contabilitate dinamică consemnează ulterior nivelul efectiv al acelorași parametri, ceea ce va face posibilă evidențierea operativă a abaterilor intervenite, atât negative, cât și pozitive.

Gestiunea previzională a întreprinderii capătă finalitate prin determinarea cauzelor generatoare de abateri, a eventualelor responsabilități și, ceea ce este mai important, formularea imediată a acțiunilor de corecție (vezi fig. nr. 1.1). Contabilitatea probează astfel latura prospectivă, transformându-se, potrivit opiniei profesorului german J. Fr. Schär, într-un „ghid indispensabil al viitorului”.¹

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Ce este metoda contabilității?
2. Care sunt procedeele metodei contabilității și cum pot fi clasificate?
3. Enunțați principiile generale ale contabilității și precizați care este esența unuia din acestea?
4. Care sunt treptele metodei contabilității?
5. Ce este silogismul contabil?
6. Ce sunt mișcările contabile permutative (opuse)?
7. Cum poate fi definit contul?
8. Care sunt și ce semnifică funcțiile contului?
9. Ce înțelegeți prin cont sintetic (analitic)?
10. Ce corelații există între conturile sintetice și cele analitice subordonate?
11. Care sunt regulile de funcționare ale conturilor?
12. Ce este corespondența conturilor?
13. Ce este analiza contabilă?

TESTE – GRILĂ

1. Metoda contabilității poate fi definită astfel:
 - a. modalitatea de stabilire a rezultatului financiar;
 - b. demersul rațional de abordare a obiectului contabilității, pe baza unui ansamblu coerent de principii, mijloace și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și a rezultatelor;
 - c. procedeul de verificare a respectării reglementărilor în domeniul contabilității.

Răspuns: b

¹ Schär J. Fr., *Buchhaltung und Bilanz*, Ed. a VI-a, Berlin, 1932

2. Pentru realizarea cunoașterii obiectului său de studiu, contabilitatea utilizează următoarele categorii de procedee:

- a. procedee specifice metodei contabilității, procedee comune disciplinelor economice și procedee comune tuturor științelor;
- b. procedee specifice metodei contabilității, procedee specifice disciplinelor economice, procedee specifice tuturor științelor;
- c. procedee comune metodei contabilității, procedee specifice disciplinelor economice, procedee comune tuturor științelor.

Răspuns: a

3. Metoda contabilității presupune parcurgerea următoarelor trei trepte:

- a. reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, sistemul de calcul contabil digrafic și întocmirea bilanțelor de verificare analitice și sintetice;
- b. reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, sistemul de calcul contabil digrafic și calcule periodice de sinteză;
- c. influența operațiunilor asupra bilanțului, sistemul de calcul contabil digrafic și calcule previzionale.

Răspuns: b

4. Silogismul corespunzător egalității bilanțiere $A + x' = P + X - x''$:

- a. dacă un element de Activ sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de Activ, atunci Pasivul sporește (cu diferența dintre acestea);
- b. dacă un element de Activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de Activ, Pasivul se reduce (cu diferența dintre acestea);
- c. dacă un element de Pasiv sporește cu o valoare și concomitent un alt element de Pasiv se reduce cu mai puțin, Activul sporește (cu diferența dintre acestea).

Răspuns: c

5. Silogismul: „dacă un element de Activ sporește cu o anumită valoare, fără ca în același timp un alt element de Activ să se modifice, Pasivul sporește” corespunde egalității bilanțiere:

- a. $A + x = P + x$;
- b. $A - x = P - x$;
- c. $A = P + x - x$.

Răspuns: a

6. Potrivit teoriei contabilității, contul este:

- a. un procedeu al cunoașterii contabile, prin care se stabilește performanța întreprinderii;
- b. un calcul de sinteză al contabilității;
- c. un procedeu specific cunoașterii contabile, prin care se stabilește existența inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei structuri conținute în situațiile financiare.

Răspuns: c

7. Structura contului conține următoarele elemente:

- a. denumirea sau titlul contului;
- b. categoria de documente utilizate;
- c. explicația operației economice;
- d. debitul și creditul contului.

Răspuns: a, c, d

8. Corespondența conturilor este:

- a. elementul principal pentru stabilirea performanței financiare;
- b. modalitatea de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli;
- c. legătura care se stabilește între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.

Răspuns: c

9. Soldul inițial cuprinde:

- a. totalul valorilor consemnate în debitul sau creditul unui cont;
- b. situația unei valori determinate în orice moment al exercițiului financiar;
- c. valoarea existentă în cont la începutul exercițiului financiar sau momentul înființării firmei.

Răspuns: c

10. Structura articolului contabil are în vedere:

- a. denumirea părților care intră în relație de decontare;
- b. valoarea totală a activelor întreprinderii;
- c. data, titlul articolului, explicația și sumele.

Răspuns: c

CAPITOLUL 3

EVALUAREA ÎN CONTABILITATE

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *conceptul și obiectivele evaluării contabile;*
- *valoarea justă și valoarea de piață în evaluare;*
- *momente și forme de evaluare în contabilitate;*
- *reevaluarea în contabilitate.*

3.1. Conceptul, necesitatea și importanța evaluării

Existența contabilității nu poate fi concepută fără etalonul universal numit monedă. Prin intermediul evaluării pecuniare, se asigură:

- *exprimarea materiei contabile la diferite nivele de agregare, constituite în entități economice distincte;*
- *cuantificarea efortului sau cheltuielilor angajate de firmă;*
- *comensurarea efectului sau veniturilor obținute de aceasta;*
- *determinarea costului de producție;*
- *decontarea tranzacțiilor cu terții;*
- *stabilirea rezultatelor financiare finale (profit sau pierdere);*
- *redactarea rapoartelor de sinteză contabilă;*
- *comparabilitatea informației contabile;*
- *fundamentarea strategiilor decizionale ale întreprinderii.*

Dicționarul explicativ al limbii române atribuie noțiunii de „evaluare” sensul general de „prețuire, estimare” și, mai aproape de înțelesul economic, „acțiunea de determinare, de stabilire a prețului, a valorii unui număr sau cantități determinate”.

Evaluarea contabilă reprezintă procesul de exprimare în unități monetare a unei valori economice determinate: element de activ sau de pasiv, proces (cheltuială, venit) ori rezultat.

Notă:

Potrivit reglementărilor actuale, naționale (OMFP nr. 1802/2014) și internaționale (IAS/IFRS), valorile economice anterior menționate se referă la structurile conținute în situațiile financiare anuale: active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli.

Valoarea bunurilor corporale care compun averea la un moment dat se determină prin ponderarea cantităților existente (exprimate în unități fizice sau de muncă) cu:

- prețul, în cazul ieșirilor din entitate;
- costul, în cazul intrărilor prin achiziție sau din producție proprie.

La baza evaluării contabile se află o serie de principii și criterii. În acest demers pot fi folosite mai multe *baze de evaluare*, cum ar fi:

a) Costul istoric – presupune ca elementele evaluate să-și păstreze valoarea pe care au avut-o în momentul recunoașterii pe toată durata de rămânere în întreprindere.

b) Costul curent – presupune ca elementele de avere să fie evaluate la valoarea la care s-ar evalua elemente similare care ar intra în prezent în întreprindere.

c) Valoarea realizabilă – presupune ca structurile de avere să fie evaluate la valoarea care s-ar obține prin vânzarea sau schimbul lor în condiții normale ale pieței.

d) Valoarea actualizată – presupune ca activele și datoriile să fie evaluate la valoarea actualizată a fluxurilor de numerar pe care le vor genera în viitor sau care sunt necesare decontării lor.

3.2. Noțiuni utilizate în evaluare

În procesul de evaluare, Standardele Internaționale de Raportare Financiară și reglementările românești (OMFP 1802/2014) utilizează și alte concepte, dintre care menționăm:

• Cunoscută în limba engleză sub forma „*fair value*” (valoare reală, corectă sau justă), *valoarea justă* exprimă, potrivit Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS 13)¹, „prețul care ar fi primit ca urmare a vânzării unui activ sau prețul care ar fi plătit pentru a transfera o datorie printr-o tranzacție normală între participanții la piață, la data evaluării”.

Printr-o prelucrare stilistică a reglementării anterioare, normalizatorii români (OMFP 1802/2014), consideră valoarea justă drept „*prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață, indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare*”.

• *Valoarea actualizată* reprezintă forma estimată a valorii viitoarelor fluxuri nete de numerar, în condițiile desfășurării normale a activității;

• *Valoarea contabilă netă* este suma la care este înregistrat un activ în bilanț după deducerea tuturor deprecierilor (amortizări și ajustări pentru depreciere);

¹ ***, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A*, Editura CECCAR, București, 2015, pp. A603 – A649

• *Valoarea realizabilă* a unui activ este valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută, în prezent, prin vânzarea normală a activelor;

• *Valoarea realizabilă netă a stocurilor* reprezintă prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea respectivelor bunuri, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

• *Valoarea utilă* (de utilizare) reprezintă valoare actualizată a fluxurilor de numerar viitoare estimate care vor obținute din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea acestuia la sfârșitul duratei utile de viață.

• *Valoarea recuperabilă* a unui activ (sau a unei unități generatoare de numerar) este valoarea cea mai mare dintre valoarea sa de utilizare și valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare.

• *Valoarea reziduală* a unei imobilizări reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obțină prin cedarea respectivei imobilizări la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării;

• *Valoarea reevaluată* reprezintă rezultatul actualizării valorii unui activ determinat la momentul reevaluării, obținut din relația Valoarea reală – amortizarea ulterioară acumulată.

Diversitatea noțiunilor utilizate în procesul complex al evaluării probează necesitatea unor clarificări conceptuale și, în egală măsură, a promovării unor politici contabile coerente. În centrul acestui demers, rămâne oricum valoarea reală, influențată nemijlocit de starea bunului, reacția pieții și factorul timp.

Remarcă:

În opinia noastră, conceptul de „valoare reală” se află din punct de vedere al exactității, în aceeași zonă cu cel de „imagine fidelă”. Ambele sunt în „mișcare” continuă, influențându-se reciproc. Tocmai de aceea, contabilitatea tinde în permanență spre o performanță ideală: realizarea lor.

3.3. Momente și forme de evaluare ale elementelor prezentate în situațiile financiare

Potrivit legii, evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare poate avea loc în următoarele momente reprezentative ale exercițiului financiar:

- la intrarea în entitate;
- la inventar și prezentarea elementelor în bilanț;
- la ieșirea din entitate.

Menționăm că, potrivit reglementărilor anterioare, cel de-al doilea moment era descompus în evaluarea la inventar și evaluarea la data bilanțului. Apreciem că această unificare este neinspirată deoarece, în desfășurarea normală a activității, întâlnim frecvent evaluarea la inventar, fără ca aceasta să coincidă cu închiderea exercițiului financiar.

3.3.1. Evaluarea la intrarea în entitate

Evaluarea la *intrarea în entitate*, inclusiv înregistrarea în contabilitate a bunurilor care constituie obiectul acestei operațiuni, are loc la nivelul *valorii de intrare*, numită și *valoare contabilă* sau *cost istoric*. Această valoare reprezintă:

- *costul de achiziție (cumpărare)* consemnat în documente, în cazul *bunurilor procurate cu titlu oneros* (contra plată);
- *costul de producție* pentru *bunurile obținute din producție proprie* de către entitatea în cauză;
- *valoarea de aport*, stabilită în urma evaluării, în cazul *bunurilor reprezentând aport* la capitalul social;
- *valoarea justă* pentru *bunurile dobândite cu titlu gratuit sau prin donație*;
- *valoarea nominală*, pentru *creanțe și datorii*.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde *prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe* (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), *cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective*. În costul de achiziție se includ, de asemenea, *comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective*. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Conform reglementărilor contabile în vigoare (OMFP 1802/2014), *reducerile comerciale* acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor. Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate.

Costul de producție cuprinde prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota de cheltuieli indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora¹.

Potrivit prevederilor normelor contabile actuale (OMFP 1802/2014), costurile îndatorării atribuite activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. Costurile îndatorării sunt reprezentate de dobânda la capitalul împrumutat

¹ O prezentare detaliată a aspectelor legate de modul de calcul al costului de producție este realizată în capitolul 8 al lucrării de față.

pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație. Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabile sau pentru vânzare.

Valoarea justă și, implicit, *valoarea de aport* a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

Valoarea nominală a creștelor și datoriilor este valoarea înscrisă în documentele justificative care stau la baza înregistrării și recunoașterii lor.

3.3.2. Evaluarea la inventar și la prezentarea elementelor în bilanț

Potrivit Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, în scopul întocmirii situațiilor financiare, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

La inventariere, elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează la valoarea actuală (de utilitate), numită și valoare de inventar, cu respectarea reglementărilor legale în acest domeniu.¹

La încheierea exercițiului financiar, activele, datoriile și capitalurile proprii se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea lor de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă (cost istoric) se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar. Din comparație pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare. Unele din ele sunt probabile sau latente, deoarece bunurile respective nu au fost încă transformate în bani (vândute și încasate).

Principiul prudenței, în jurul căruia „gravitează” întreaga filozofie a abordării contabile, obligă la o soluționare diferențiată a eventualelor „ecarturi”² care apar între cele două valori. Tratatamentul reglementat al diferențelor este următorul:

A. În cazul elementelor de Activ:

- Diferențele constatate în plus nu se înregistrează, iar activele se mențin înregistrate în contabilitatea curentă la valoarea lor de intrare (cost istoric);*
- Diferențele constatate în minus, între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă, reprezintă o depreciere, care poate fi:*

• **Depreciere ireversibilă sau definitivă** operează doar în cazul imobilizărilor, datorându-se, în principal, uzurii fizice. Exploatarea unui utilaj

¹ OMFP nr. 2861/09.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în M.O. nr. 704/20.10.2009

² Abateri sau diferențe

provoacă, evident, o *depreciere certă* a calităților și performanțelor acestuia. Bunăoară, un autoturism care a fost exploatat timp de doi ani în întreprindere, cumulând un parcurs de 150.000 km, va înregistra o anumită uzură fizică la piese, accesorii, subsansamble, diferențiat în funcție de: marcă, condiții de utilizare, categorie de drum etc. Deprecierea acestor componente este definitivă și ireversibilă și este abordată de către contabilitate drept *amortizare*.

• **Depreciere reversibilă** operează în cazul activelor sub formă de imobilizări, stocuri și creanțe. Apariția acestora are un caracter probabil, *incert*, atât din punct de vedere al dimensiunii, cât și al momentului producerii. Elemente conjuncturale imprevizibile, de genul oscilației prețurilor pe piață, intrării în faliment a unui client, etc. generează astfel de deprecieri. Caracterul lor incert (nedefinitiv) determină un alt gen de „replică” din partea contabilității, mai corect, a principiului prudenței, și anume, constituirea și utilizarea *ajustărilor pentru depreciere*¹.

În concluzie, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate ca o *amortizare suplimentară*, în cazul activelor amortizabile pentru care *deprecierea este ireversibilă*, sau ca o *ajustare pentru depreciere* sau pierdere de valoare, atunci când *deprecierea este reversibilă*, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

B. În cazul elementelor de Datorii

a) *Diferențele constatate în plus* între valoarea lor de inventar și cea de intrare se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii;

b) *Diferențele constatate în minus* nu se înregistrează.

C. Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile lor din contabilitate.²

Remarcă:

*Tratamentul contabil asimetric al plusurilor și minusurilor constatate la inventariere între valoarea de intrare și cea de utilitate (stabilită prin inventar), asigură, după părerea noastră, „un exces de prudență în detrimentul categoric al imaginii fidele”*³.

Putem apela principiul moral-deontologic „Audiatur altera pars” în această chestiune? Și dacă da, ce ne determină ca, în drumul nostru spre „construcția” imaginii fidele, să nu „ascultăm”, în egală măsură, ambele părți ale bilanțului? Ni se răspunde constant, cu aceeași motivație: prudență, menținerea capitalului și asigurarea continuității exploatării. De acord cu o asemenea optică,

¹ La această abordare se va reveni detaliat în capitolul de clasificare a conturilor.

² OMFP nr. 1802/2014, pct. 93.

³ Horomnea E., *Contabilitatea între geneză, performanță și controverse*, Revista de Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 3/2000

cu amendamentul: vom avea prudență cu toate avantajele ei, în schimb, vom „distorsiona” deliberat imaginea fidelă.

Altfel spus, utilizatorul informației contabile va prefera acest compromis. Va cunoaște mai puțin adevăr, dar va fi mai sigur pe afacerea lui, pe continuitatea acesteia și pe menținerea capitalului etc.

În plus, potrivit OMFP 1802/2014, la fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

b) Pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

c) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției.

d) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate) trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent la data determinării valorii respective.

Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare.

3.3.3. Evaluarea la ieșirea din entitate sau la trecerea în consum

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Deoarece în practica entităților economice nu toate elementele de stocuri pot fi urmărite individual, se disting două categorii:

a) elemente de **stocuri identificabile**, adică bunuri ce sunt individualizate pentru fiecare articol sau categorie de bunuri, atât în momentul intrării în entitate, cât și pe perioada gestionării, stocării și ieșirii din stoc. Costul acestor stocuri este determinat prin *identificarea specifică a costurilor individuale*. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor

identificabile ale stocurilor. În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, *metoda costului standard*, în activitatea de producție sau *metoda prețului cu amănuntul*, în comerțul cu amănuntul;

b) elemente de **stocuri interschimbabile (bunuri fungibile)**, adică bunurile care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele. La ieșirea din gestiune, stocurile și alte active fungibile se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode: metoda costului mediu ponderat (CMP), metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO), metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO). Menționăm că explicații suplimentare, inclusiv prezentarea modului de aplicare în practică a acestor metode sunt oferite în cadrul capitolului cinci al prezentei lucrări.

Remarcă:

Evaluarea la ieșirea din entitate trebuie realizată astfel încât să se evite decapitalizarea firmei în condițiile variației prețurilor sub influența inflației. Pentru o economie stabilă, cu prețuri și monedă stabile, utilizarea costului istoric la ieșirea bunurilor este nu numai simplă, ci și corectă din punct de vedere al valorii reale și al imaginii fidele. În condiții de inflație, modificarea continuă a prețurilor și a valorilor de intrare pentru unul și același bun face absolut necesară utilizarea unor metode de evaluare care să înlăture distorsiunile și necorelările din acest domeniu. Nehuarea în considerație a acestui aspect poate pune sub semnul întrebării continuitatea activității întreprinderii. Precizăm că deocamdată economia românească se flă într-o perioadă cu un nivel scăzut al inflației. Totuși, strategii financiare care urmăresc reducerea semnificativă a fiscalității (impozite, taxe, accize), concomitent cu creșterea salariilor nu pot fi aplicate decât cu riscul declanșării unor procese inflaționiste.

3.4. Reevaluarea în contabilitate

Aflată mereu în căutarea imaginii fidele, contabilitatea trebuie să accepte constant dialogul cu realitatea, cu nivelul riguros al informației actualizate.

În situația în care valoarea justă (de piață) a imobilizărilor diferă de valoarea lor de înregistrare în contabilitate, reglementările contabile în vigoare oferă posibilitatea reevaluării acestora¹.

Reevaluarea reprezintă procesul de modificare a valorii contabile de intrare a unui activ și aducerea acestea la nivelul valorii actuale (juste) de la data reevaluării.

¹ OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963/30 dec. 2014, Secțiunea 3.4

Constituie obiect al reevaluării, în principal, elementele de activ, de natura imobilizărilor corporale și financiare.

Modificarea valorii unui activ, în urma procesului de reevaluare, poate avea loc prin:

- ponderarea valorii contabile (de intrare) bazată pe costul istoric cu indicele de variație a prețurilor aferent perioadei respective;
- substituirea valorii de intrare cu valoarea actuală (justă) de la data reevaluării. Aceasta se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere (valoarea justă este mai mare decât valoarea contabilă netă), atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o sporire a rezervei din reevaluare, recunoscută ca element component al capitalurilor proprii ale entității, dacă nu a existat o descreștere anterioară înregistrată ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior cu privire la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, întreaga valoare a deprecierei se tratează ca o cheltuială, atunci când anterior nu a fost înregistrată o rezervă din reevaluare aferentă aceluși activ sau. Dacă există, în cadrul capitalurilor proprii, o astfel de rezervă, aceasta se diminuează cu minimul dintre valoarea sa și valoarea deprecierei, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Potrivit OMFP 1802/2014, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul la rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Cum definiți evaluarea contabilă și care sunt obiectivele realizate prin intermediul acesteia?
2. Ce este valoarea justă?
3. Care sunt momentele reprezentative ale evaluării contabile?
4. Cum poate fi realizată evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare la intrarea în entitate (ieșirea din entitate, inventar), potrivit reglementărilor românești armonizate cu directivele europene?
5. Ce este reevaluarea și care sunt metodele de determinare a noii valori?

TESTE – GRILĂ

1. La intrarea în entitate, bunurile dobândite cu titlu oneros se evaluează la:

- a. valoarea justă;
- b. cost de producție;
- c. valoare de piață;
- d. cost de achiziție.

Răspuns: d

2. La ieșirea din entitate, bunurile materiale sunt evaluate prin aplicarea următoarelor metode:

- a. metoda costului mediu ponderat;
- b. metoda costului efectiv;
- c. metoda primul intrat – primul ieșit;
- d. metoda costului standard.

Răspuns: a, c, d

3. La evaluarea la inventar, diferențele constatate în minus la pasive:

- a. se înregistrează prin constituirea unei ajustări pentru deprecieri;
- b. nu se înregistrează;
- c. diminuează valoarea pasivului și implicit pe a activului;
- d. este improbabil să se ajungă la o astfel de situație.

Răspuns: b

4. Reevaluarea reprezintă:

- a. procesul de modificare a valorii contabile de intrare a unui element prezentat în situațiile financiare;
- b. aducerea valorii de intrare la nivelul valorii actuale;
- c. înregistrarea deprecierei activelor;
- d. valoarea diferențelor rezultate din inventariere.

Răspuns: a, b

5. Deprecierea ireversibilă intervine în cazul:

- a. imobilizărilor;
- b. stocurilor;
- c. creanțelor;
- d. datoriilor;
- e. capitalurilor.

Răspuns: a

CAPITOLUL 4

CLASIFICAREA CONTURILOR

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *conceptul de clasificare a conturilor;*
- *condițiile clasificării științifice a conturilor;*
- *criteriile utilizate în clasificarea conturilor;*
- *clasificarea sistemului de conturi, funcție de conținutul economico-financiar;*
- *delimitarea și componența conturilor de: ..*
 - ◆ *capitaluri;*
 - ◆ *active imobilizate;*
 - ◆ *stocuri;*
 - ◆ *terți;*
 - ◆ *trezorerie;*
 - ◆ *regularizare;*
 - ◆ *rectificative;*
 - ◆ *cheltuieli;*
 - ◆ *venituri;*
 - ◆ *rezultate;*
 - ◆ *ordine și evidență;*
 - ◆ *gestiune.*

Preliminarii

Puține domenii ale teoriei contabilității au polarizat interesul cercetătorilor, asemeni clasificării conturilor. Diversitatea opiniilor elaborate în acest context a fost influențată de teoriile conturilor, de numeroasele interpretări și nuanțări atribuite contului.

Unul dintre marii doctrinari ai contabilității românești, profesorul Dumitru Rusu, aprecia că „asupra acestei probleme nu s-a rostit încă ultimul cuvânt.”¹

Un fapt este cert. *Istoria contabilității începe cu primul model economic, respectiv, contul și se amplifică o dată cu dezvoltarea continuă a funcțiilor acestuia. Termenul de contabilitate își are originea în noțiunea de cont. De la cont s-a ajuns la contabilitate și nu invers.* Procesul evolutiv menționat are în vedere și contabilitatea rudimentară, milenii în care însemnări empirice cu certă semnificație contabilă au

¹ Rusu D., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 1980, p. 95

precedat apariția științei contabilității¹. În aceste condiții, putem vorbi despre contabilitate ca „*produs istoric și social*”².

Serioase motivații ne determină să credem că *fundamentarea unei științe pe principii logice, raționale, maturizarea și dezvoltarea acesteia solicită, în mod natural, procese de structurare și sistematizare a elementelor cu care ea operează în mod curent.*

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea reprezintă teorie și practică. Clasificarea conturilor constituie parte integrantă a teoriei contabilității, aflată în strânsă legătură cu modul în care a fost perceput contul.

4.1. Premisele teoretice fundamentale sau problemele „cheie” ale clasificării

În concepția noastră, o clasificare rațională a conturilor presupune formularea unor răspunsuri punctuale la următoarele trei întrebări:

- ce este clasificarea conturilor și ce urmărim prin acest demers?
- care este obiectul clasificării?
- ce criterii luăm în considerare?

4.1.1. Ce este clasificarea conturilor și ce urmărim prin acest demers teoretic?

Clasificarea conturilor reprezintă împărțirea și structurarea sistemului de conturi în diviziuni de diferite nivele (serii, clase, grupe, subgrupe), grupând în aceeași diviziune conturile cu caracteristici comune.

O clasificare logică și rațională a conturilor reprezintă un produs al teoriei contabilității. Un asemenea demers permite realizarea următoarelor obiective esențiale pentru statutul general al contabilității:

- probează caracterul de știință al contabilității, care deține în portofoliul său un ansamblu de concepte, legități și raționamente, coerente și inteligibile;
- permite înțelegerea rațională a funcționării conturilor;
- face posibilă corelarea și armonizarea cu sursele de drept contabil, (Legea contabilității, Planul de Conturi General), cu alte reglementări naționale și internaționale privind normalizarea și standardizarea contabilității;
- facilitează înțelegerea corespondenței conturilor, inclusiv a structurii Planului de Conturi General;
- permite dubla reprezentare a averii unei entități (patrimoniului);

¹ Vlaeminck J. H., *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Paris, 1957 și Tr. Tămășan, *Bazele științifice ale contabilității*, Ed. Științifică, București, 1973, p.15 ș.u.

² Colasse B., *Comptabilité générale*, 6^e édition, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 31 ș.u.

- realizează verificarea permanentă a echilibrului valoric fundamental, exprimat prin relația conceptuală $A = C + D$ (sau $A = P$).

4.1.2. Care este obiectul clasificării?

Materia contabilă, realitate omniprezentă în universul economic, cuprinde averea unei anumite entități, inclusiv procesele economice care o modifică, respectiv, veniturile și cheltuielile. Toate structurile menționate sunt cuantificate valoric și consemnate printr-un procedeu specific contabilității, respectiv, *contul*.

Sistemul conturilor semnifică *ansamblul conturilor prin care se exprimă existentul și mișcarea unei averi determinate.*

Termenul de *mișcare* este sinonim, în acest context, cu cel de *modificare*, *creștere* sau *reducere*.

Prin norme și reguli precise, este posibilă efectuarea unor calcule speciale asupra averii firmei sau în afara acesteia. Expresia „în afară” pornește de la premisa că și conturile în afara bilanțului sunt dominate de aceeași logică economică, urmăresc același obiectiv, respectiv obținerea unei imagini fidele. Este firesc ca raționamente similare să guverneze și aceste conturi, deoarece, în ultimă instanță, orice cont în afara bilanțului exprimă, de fapt, un element de avere, care aparține altei persoane fizice sau juridice.

În consecință, *sistemul conturilor reprezintă obiectul clasificării*. Avera unei entități, consemnată în conturi, reprezintă o realitate foarte diversă. Dincolo de caracterul deosebit de eterogen al obiectului contabilității, reținem că grupul de fapte și fenomene economice cercetate de „știința conturilor” exprimă obligatoriu unul din următoarele patru aspecte:

A. Mijloacele economice constituie *realitatea economică a firmei, perceptibilă simfurilor noastre, determinată prin valoare de utilitate și de schimb*. În centrul lor, se află *bunurile ca substanță materială, concretă a averii*. Structura acestor realități cuprinde:

- | | | |
|------------------------|---|------------------------------|
| ◆ activele imobilizate | { | • necorporale; |
| | | • corporale; |
| | | • financiare; |
| | | • în curs. |
| ◆ activele circulante | { | • materiale; |
| | | • bănești sau de trezorerie; |
| | | • în decontare sau creanțe. |

B. Resursele economice semnifică *elementele care asigură „acoperirea” financiară a mijloacelor, exprimând proveniența sau modul de dobândire al*

*acestora.*¹ Deosebim aici capitalurile proprii și datoriile. Contabilitatea exprimă, în permanență, o relație de echilibru valoric între suma Mijloacelor economice (M), respectiv, bunurile corporale și necorporale, inclusiv creanțele întreprinderii și valoarea totală a drepturilor și obligațiilor exprimabile pecuniar, referitoare la aceste realități. Această abstractizare juridică conduce la conceptul de Resurse (R), respectiv, capitaluri.

C. Procesele economice, respectiv cheltuielile și veniturile, influențează nemijlocit averea societății. Orice cheltuială sau venit produce o modificare a rezultatelor economice ale firmei. Cheltuielile, considerate și „mijloace în devenire” sau diminuări ale beneficiilor economice, reduc profitul și resursele proprii, în timp ce veniturile, „resurse în devenire” sau creșteri ale beneficiilor economice, măjorează aceste valori. Cheltuielile și veniturile exercițiului financiar curent, incluse în clasele VI și VII ale planului general de conturi, îndeplinesc o funcție „tranzitorie” în circuitul economic, motiv pentru care nu apar în structura bilanțului contabil. Deoarece procesele economice derulate în activitatea firmei reprezintă, de regulă, efectul unor operațiuni curente (de exploatare, financiare sau extraordinare), constatăm în structurarea planului de conturi o detaliere a cheltuielilor și veniturilor corelată perfect cu această abordare. Iată o motivație esențială pe care o vom avea în vedere în clasificarea conturilor.

D. Rezultatele economice reprezintă consecința diverselor procese și operațiuni economico-financiare desfășurate ca atare. Abordarea noastră se află în consens absolut cu structura obiectului contabilității și cu modul în care această problemă este percepută cvasiunanim în literatura de specialitate².

Este o chestiune de logică elementară, ca oricē demers teoretic în clasificarea conturilor să urmărească, în totalitate, cele patru fațete ale obiectului contabilității, la care se adaugă și calculele de „corectare” impuse de necesitatea obținerii unei imagini fidele³. Să ne explicăm:

Activele, datoriile și capitalurile proprii aflate în componența averii unei entități suferă, în mod obiectiv, acțiunea unor procese de depreciere reversibilă sau ireversibilă. În timpul exploatării, aceste substanțe se află în continuă mișcare și transformare. Procesele economice adiacente lor, achiziții sau vânzări, se află sub „bătăia” unor influențe conjuncturale, înregistrează diferențe între valorile estimate și cele efective. Toate aceste situații fac necesară intervenția unor conturi cu misiune specială, respectiv, a conturilor rectificative și de regularizare. Prin intermediul lor se efectuează calcule suplimentare cu o fundamentare științifică riguroasă și o logică matematică perfectă.

¹ Expresia „acoperire financiară” este echivalentă cu cea de finanțare sau de asigurare a necesarului de resurse financiare într-un scop determinat.

² Avem în vedere tratatele și manualele publicate de școlile românești de contabilitate reprezentate prin reputații autori M. Ristea, C. Oprea, I. Văduva, H. Neamțu, N. Feleagă, I. Ionașcu, I. P. Pântea, L. Possler, C. Voica, I. Oprean, D. Rusu., M. Epuran, O. Bojian, Șt. Mârza etc.

³ Sensul expresiei „corectare” este sinonim cu cel de aducere la valoare reală, exactă.

4.2. Un punct de vedere.

Modelul general al clasificării actualului sistem de conturi

În concepția noastră, o clasificare științifică a conturilor trebuie să fie:

- *simplică*, în sensul de a evita structurarea sistemului de conturi în subdiviziuni cu un grad de detaliere exagerat;
- *logică*, în sensul evitării unor subdiviziuni aflate pe nivele diferite de clasificare, care se confundă sau se repetă ca denumire;
- *clară*, care asigură înțelegerea facilă și evită ambiguitățile;
- *completă*, care permite includerea oricărui cont din sistem într-o structură determinată.

Evident, o asemenea clasificare face posibilă în orice moment reconstituirea întregului, respectiv, a sistemului de conturi, în totalitatea lui, pornind de această dată de la parte, adică de la cont, către întreg.

Pe de altă parte, orice clasificare își realizează obiectivele numai în măsura în care are la bază criterii judicios selectate.

Pentru a asigura o clasificare rațională a sistemului de conturi, trebuie să avem în vedere următoarele premise¹:

- *criteriul trebuie să exprime o trăsătură comună tuturor elementelor investigate;*
- *pe aceeași treaptă sau rang al clasificării, criteriul trebuie să rămână același;*
- *numărul nivelelor de clasificare trebuie să răspundă unor raționamente justificate din punct de vedere logic. Orice exagerare generează structuri „stufosă”, nerelevante științific, fără nicio aderență la viața practică.*

Considerăm că o clasificare logică și rațională a conturilor poate fi realizată pe baza următoarelor criterii:

A. Conținutul economico-financiar al conturilor

Întreaga „filozofie” a structurării sistemului de conturi, inclusiv dubla reprezentare ($A = C + D$), se fundamentează, în mod justificat, pe acest criteriu. El acoperă integral diversitatea și întinderea „universului” contabil. Altfel spus, poziționarea oricărui cont în „Tabloul general al clasificării” trebuie să aibă în vedere una din cele patru ipostaze ale substanței economice reflectate de acesta: mijloc economic, resursă de finanțare, proces economic sau rezultat. Conținutul economico-financiar al conturilor reprezintă, în concepția noastră, criteriul fundamental al clasificării.

Potrivit acestui demers, sistemul conturilor conținute în Planul de Conturi General (PCG) poate fi structurat pe primul nivel al clasificării, în următoarele cinci diviziuni (serii):

¹ Horomnea E., *De la cont la clasificarea conturilor. Puncte de vedere*, Revista de Finanțe, Credit și Contabilitate, nr. 11/12/2000

- *seria conturilor organice de bilanț;*
- *seria conturilor de procese;*
- *seria conturilor de rezultate finale;*
- *seria conturilor în afara bilanțului;*
- *seria conturilor privind contabilitatea managerială (de gestiune).*

Evident, majoritatea conturilor care fac obiectul clasificării constituie parte integrantă a primei diviziuni, respectiv, seria conturilor organice de bilanț. La rândul ei, fiecare din seriile menționate este structurată în clase și grupe, după cum urmează:

- ***Seria conturilor organice de bilanț***, care conține următoarele clase:

- ◆ Conturi de capitaluri;
- ◆ Conturi de active imobilizate;
- ◆ Conturi de stocuri;
- ◆ Conturi de terți;
- ◆ Conturi de trezorerie;

Remarcă:

În cadrul fiecăreia dintre clasele enumerate menționăm și existența conturilor de regularizare și rectificative, a căror misiune constă în sporirea gradului de exactitate a informației contabile.

- ***Seria conturilor de procese***, care cuprinde următoarele clase:

- ◆ Conturi de cheltuieli privind activitățile de exploatare și financiare și impozitul pe profit;
- ◆ Conturi de venituri privind activitățile de exploatare și financiare.

• ***Seria conturilor de rezultate finale*** include, în abordarea noastră, un singur cont, cu funcție relevantă pentru performanța economică a întreprinderii, respectiv contul 121 „Profit sau pierdere”.

Remarcă:

În mod curent, conturile de cheltuieli și venituri din clasele VI și VII sunt numite conturi de rezultate. Din punctul nostru de vedere, considerăm corectă denumirea acestora drept conturi de procese economice, întrucât activitățile reflectate prin intermediul lor exprimă prioritar procese economice. Pe de altă parte, rezultatul economic al firmei, la toate nivelele sale (exploatare, financiar, inclusiv rezultatul exercițiului), este determinat prin intermediul altui cont care, în subsidiar, îndeplinește și o funcție comparativă, respectiv, contul 121 „Profit sau pierdere”. În consecință, putem atribui contului 121 denumirea propriu-zisă de cont de rezultate.

• ***Seria conturilor în afara bilanțului*** se regăsește integral în clasa a VIII-a a Planului General de Conturi și cuprinde:

- ◆ conturi de ordine;
- ◆ conturi de evidență;

- ◆ conturi de drepturi și angajamente eventuale;
- ◆ conturi cu funcțiune auxiliară, respectiv, conturile „Bilanț de deschidere” și „Bilanț de închidere”.

*Tabelul nr. 4.1 - Modelul general al clasificării conturilor
în funcție de conținutul lor economico-financiar*

Seria	Clasa	Grupa	Conturi sintetice componente ale structurii:
1. Conturi ORGANICE de BILANȚ:	1.1. Conturi de CAPITALURI	1.1.1. Capitaluri proprii	101; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 117; 121; 141
		1.1.2. Capitaluri străine (datorii pe termen lung)	161; 162; 166; 167; 168
		1.1.3. Provizioane	151
		1.1.4. Conturi rectificative	109; 129; 149; 169
	1.2. Conturi de ACTIVE IMOBILIZATE	1.2.1. Necorporale	201; 203; 205; 206; 207; 208
		1.2.2. Corporale	211 (2111; 2112); 212; 213 (2131; 2132; 2133); 214; 215; 216; 217; 223; 224; 227; 231; 235
		1.2.3. Financiare	261; 262; 263; 264; 265; 266; 267 (2671; 2672; 2673; 2674; 2675; 2676; 2677; 2678; 2679)
		1.2.4. Conturi rectificative	269; 280; 281; 290; 291; 293; 296
	1.3. Conturi de STOCURI	1.3.1. Materii și materiale; materiale de nat. ob. de inventar	301; 302 (3021; 3022; 3023; 3024; 3025; 3026; 3028); 303; 321; 322; 323
		1.3.2. Producție în curs	331; 332
		1.3.3. Produse	341; 345; 346; 348
		1.3.4. Stocuri la terți	351; 354; 356; 357; 358
		1.3.5. Active biologice de natura stocurilor	361; 326
		1.3.6. Mărfuri	371; 327
		1.3.7. Ambalaje	381; 328
		1.3.8. Conturi rectificative	308; 348; 368; 378; 388; 391; 392; 393; 394; 395; 396; 397; 398;
	1.4. Conturi de TERȚI	1.4.1. Conturi de creanțe pe termen scurt	409; 411; 413; 418; 425; 4282; 4382; 4424; 4426; 4428*; 445; 4482; 451*; 453*; 456*; 4582; 461; 473*; 481*; 482*
		1.4.2. Conturi de datorii pe termen scurt	401; 403; 404; 405; 408; 419; 421; 423; 424; 426; 427; 4281; 431; 437; 4381; 441; 4423; 4427; 444; 446; 447; 4481; 451**; 453**; 455; 456**; 457; 4581; 462; 473**; 481**; 482**
		1.4.3. Conturi de regularizare a activelor	471 (regularizează „activele în devenire”)
		1.4.4. Conturi de regularizare a pasivelor	472; 475; 478 (regularizează „pasivele în devenire”)
		1.4.5. Conturi rectificative	491; 495; 496
	1.5. Conturi de TREZORERIE	1.5.1. Conturi de investiții pe termen scurt	501; 505; 506; 507; 508; 5113; 5114; 5187
		1.5.2. Conturi de disponibilități bănești și alte valori asimilate	5111; 512*; 531; 532; 541; 542
		1.5.3. Conturi de datorii privind trezoreria	5187; 519 (5191; 5192; 5193; 5194; 5195; 5196; 5197; 5198); 509; 5121**
		1.5.4. Conturi de așteptare	581

Seria	Clasa	Grupa	Conturi sintetice componente ale structurii:
		1.5.5. Conturi de regularizare	591; 595; 596; 598
2. Conturi de PROCESE	2.1. Conturi de CHELTUIELI ale perioadei curente	2.1.1. Cheltuieli de exploatare	gr. 60; gr.61; gr.62; gr.63; gr. 64; gr. 65
		2.1.2. Cheltuieli financiare	663; 664; 665; 666; 667; 668
		2.1.3. Cheltuieli privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecieri	681; 686
		2.1.4. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite	691; 698
	2.2. Conturi de VENITURI ale perioade curente	2.2.1. Venituri din exploatare	701; 702; 703; 704; 705; 706; 707; 708; 711; 712; 721; 722; 741; 754; 758
		2.2.2. Venituri financiare	761; 762; 763; 764; 765; 766; 767; 768
		2.2.3. Venituri din provizioane și ajustări pentru deprecieri	781; 786
3. Conturi de REZULTATE FINALE	3.1. Conturi comparative (cheltuială - venit)	3.1.1. Rezultate finale favorabile (profit)	121**
		3.1.2. Rezultate finale nefavorabile (pierdere)	121*
4. Conturi în afara bilanșului	4.1. Conturi de ordine	4.1.1. Valori materiale sau bănești aflate temporar și condiționat în posesia entității	8031; 8032; 8033; 8035; 8038; 806; 807
	4.2. Conturi de evidență	4.2.1. Valori economice privind drepturi și angajamente eventuale (latente) ale entității	801; 802; 8034; 8036; 8037; 805 (8051,8052); 808
5. Conturile privind circuitul contabilității manageriale	5.1. Conturi de gestiune	5.1.1. Privind decontările interne	901; 902; 903
		5.1.2. Privind calculația costului de producție	921; 922; 923; 924; 925
		5.1.3. Privind producția obținută	931; 933

* - în situația în care contul prezintă sold debitor

** - în situația în care contul prezintă sold creditor

• **Seria conturilor privind contabilitatea de gestiune** conținute în structura clasei a IX-a a planului de conturi, servește, în principal, la determinarea costului de producție al bunurilor, lucrărilor și serviciilor obținute de entitatea economică. Ea constituie un palier distinct al sistemului dualist, respectiv, cel al contabilității manageriale, care produce informații confidențiale, necesare uzului intern al firmei.

Modelul general al clasificării conturilor, în funcție de conținutul economico-financiar este prezentat în tabelul nr. 4.1.

Remarcă:

În modelul general al clasificării conturilor, am considerat rațională structurarea cheltuielilor și veniturilor într-o manieră compatibilă cu cea din Planul de Conturi General. În aceste condiții, am constatat faptul că, deși exprimă procese economice, cheltuielile și veniturile în avans (conturile 471, 472, 475, 478) realizează aplicarea principiului contabilității de angajamente (independenței exercițiului). O argumentare suficientă pentru a le include în cadrul modelului general al clasificării, în grupa conturilor de regularizare.

Apreciem că asimilarea modelului este deosebit de facilă, având în vedere următoarele considerente:

- *conține un număr minim de nivele de clasificare, respectiv, trei: serie, clasă, grupă;*
- *„construcția” lui este realizată în mod deliberat și aproape integral, pe structura Planului de Conturi General;*
- *exprimă un punct de vedere logic și argumentat, recunoscut și consacrat ca atare în teoria și practica „științei conturilor”.*

B. După funcția contabilă a conturilor, deosebim:

- *conturile monofuncționale de Activ* (conturi de stocuri, de active imobilizate, de creanțe) care pot exista cu un sold debitor, deci numai în Activul bilanțier, sau pot lipsi, având un sold zero. Sub nicio formă, aceste conturi de realități economice nu pot figura cu sold creditor, în Pasiv;
- *conturile monofuncționale de Pasiv* (conturi de capitaluri proprii sau străine, datoriile reale sau angajamentele certe ale firmei) care pot exista cu un sold creditor sau pot lipsi, având un sold zero. Sub nicio formă, aceste conturi de resurse nu pot figura cu sold debitor, în Activ.
- *conturile bifuncționale.*

Cu privire la conturile bifuncționale, considerăm necesare câteva precizări. Ele exprimă însușirea unei substanțe de avere de a prezenta, la momente diferite ale exercițiului financiar, un caracter dual, de Activ sau de Pasiv (vezi conturile 5121, 456, 121, 117, conturile de decontări etc.). Această dualitate explică poziționarea acestor conturi în una din cele două părți ale bilanțului, Activ sau Pasiv, evident, la momente diferite ale exercițiului financiar. Particularitatea menționată devine și mai pregnantă în antiteză cu conturile monofuncționale.

C. După sfera de cuprindere a conturilor, deosebim:

- *conturi sintetice, care exprimă, în mod global, întreaga masă a unei substanțe, cu caracter relativ omogen, bunăoară Furnizori, Clienți, Debitori diverși, Creditori diverși, Materii prime, Materiale consumabile, Decontări cu asociații și acționarii privind capitalul etc.*
- *conturi analitice, care detaliază în părți componente, uneori, prin excepție, și în etalon cantitativ, valorile globale exprimate de conturile sintetice anterior menționate.*

D. După apartenența conturilor la unul din cele două circuite ale sistemului dualist, distingem:

- *conturile contabilității financiare (cl. 1 – 8);*
- *conturile contabilității de gestiune (cl. 9).*

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Ce este clasificarea conturilor?
2. Care este obiectul clasificării conturilor?
3. Care sunt cele patru ipostaze ale materiei contabile consemnate prin sistemul conturilor?
4. Care sunt condițiile unei clasificări științifice a conturilor?
5. Care sunt criteriile pe baza cărora poate fi realizată clasificarea conturilor?
6. Enunțați seriile de conturi conținute în sistemul de conturi.
7. Precizați clasele care aparțin conturilor organice de bilanț.
8. Cum pot fi clasificate conturile pe baza modului de funcționare a acestora?
9. Ce sunt conturile bifuncționale și care sunt premisele care generează existența acestora?
10. Cum se clasifică conturile după apartenența organică la bilanț, respectiv, la unul din cele două circuite ale sistemului dualist de contabilitate?

TESTE – GRILĂ

1. Care sunt conturile rectificative privind activele imobilizate?

- a. 2111, 2112, 280, 281;
- b. 6583, 7583, 6811, 6812;
- c. 6811, 280, 281, 296;
- d. 280, 281, 296.

Răspuns: d

2. Care din următoarele clase de conturi sunt cuprinse în cadrul subdiviziunii conturilor de bilanț:

- a. conturi de stocuri;
- b. conturi de cheltuieli ale perioadei curente;
- c. conturi comparative;
- d. conturi de gestiune;
- e. conturi de imobilizări.

Răspuns: a, e

3. Care din conturile enumerate mai jos se încadrează în categoria conturilor de cheltuieli de exploatare?

- a. 601, 611, 621, 641, 654, 663;
- b. 641, 645, 654, 658, 6812, 6863;
- c. 663, 664, 666, 671, 681, 691;
- d. 602, 612, 622, 654, 658, 681.

Răspuns: d

4. Care din conturile enumerate mai jos se încadrează în categoria conturilor de venituri din exploatare?

- a. 701, 704, 721, 722, 754, 758;
- b. 701, 711, 721, 741, 761, 771;
- c. 761, 762, 763, 764, 765, 766;
- d. 701, 702, 703, 704, 708, 791.

Răspuns: a

5. Care din următoarele conturi se încadrează în subdiviziunea conturilor de gestionare a stocurilor și producției în curs de execuție?

- a. 308, 348, 368, 378, 388;
- b. 345, 348, 371, 378, 4428;
- c. 301, 3021, 3022, 3023, 3024;
- d. 301, 308, 345, 348, 381, 388.

Răspuns: c

CAPITOLUL 5

ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- *definirea principalelor tipuri de operațiuni din activitatea unei întreprinderi*
- *operațiunile privind achizițiile de stocuri, lucrări și servicii;*
- *operațiunile privind consumurile de stocuri;*
- *operațiunile privind obținerea producției;*
- *operațiunile privind vânzările;*
- *operațiunile privind decontările cu personalul, asigurările și protecția socială;*
- *operațiunile privind decontările cu bugetul statului;*
- *operațiunile privind trezoreria;*
- *operațiunile privind activele imobilizate;*
- *operațiunile privind capitalurile;*
- *înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, veniturilor și rezultatului;*
- *particularitățile analizei și funcționării conturilor speciale;*
- *particularitățile analizei și funcționării conturilor de gestiune;*

Notă: Având în vedere continuarea procesului de armonizare a contabilității românești cu Directivele europene și Standardele Internaționale de Raportare Financiară, menționăm apariția Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, ale cărei prevederi au fost transpuse parțial în reglementările românești, odată cu intrarea în vigoare a OMFP 1802/29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Aceste reglementări conțin prevederi referitoare la formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare și publicare a situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile. În acest capitol ne propunem să realizăm o succintă prezentare a funcțiunii conturilor în acord cu aceste reglementări.

Din punct de vedere operațional, întreprinderea desfășoară un ansamblu de activități și procese. În general, un proces este un ansamblu de activități care se derulează succesiv sau simultan pentru a conduce la un rezultat util pentru client. Noțiunea de activitate permite descrierea și înțelegerea legăturilor dintre operațiunile concrete, deciziile și informațiile contabile corespunzătoare. Noțiunea de proces permite descrierea modului în care se organizează activitățile.

Din punct de vedere financiar, activitățile și, implicit, ansamblul de operații ce au loc într-o perioadă de gestiune în cadrul unei entități, se grupează în trei subansamble sau cicluri, legate de trezorerie (vezi figura nr. 5.1), și anume:

♦ **Ciclul de exploatare** – include operațiile legate de activitatea ciclică de producere a bunurilor și/sau de comercializare a acestora.

Normele contabile actuale definesc ciclul de exploatare ca reprezentând perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.¹

Pentru o *întreprindere producătoare de bunuri*, ciclul de exploatare cuprinde următoarele activități:

- asigurarea factorilor (materii prime, forță de muncă, utilități etc.) care contribuie la realizarea procesului de producție;
- angajarea factorilor în obținerea de produse finite sau semifabricate;
- vânzarea producției obținute pentru procurarea de noi mijloace necesare în ciclul următor.

Pentru o *întreprindere de comercializare*, ciclul de exploatare presupune următoarele activități:

- cumpărarea de mărfuri;
- asigurarea celorlalți factori (utilități, forță de muncă etc.) necesari procesului de comercializare;
- vânzarea mărfurilor.

Indiferent de obiectul de activitate, pentru derularea în bune condiții a ciclului de exploatare, o entitate realizează, în principiu, următoarele tipuri de operațiuni: operațiuni de achiziții, operațiuni privind consumurile de stocuri, operațiuni privind obținerea producției (numai în cazul unităților *producătoare de bunuri*), operațiuni de vânzări, operațiuni privind decontările cu personalul, asigurările și protecția socială și cele privind decontările cu bugetul statului, operațiuni privind trezoreria

♦ **Ciclul de investiții** care cuprinde activități ce vizează asigurarea infrastructurii necesare realizării ciclului de exploatare, adică achiziții de echipamente, programe informatice, licențe etc., în general, bunuri cu durată de utilizare mare (imobilizări). Aceste bunuri se amortizează, iar amortizarea inclusă în costuri constituie surse de finanțare pentru noi immobilizări.

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/2014, pct. 268 (3).

♦ **Ciclul de finanțare** corespunde ansamblului operațiilor de acoperire cu resurse financiare a activității întreprinderii precum și operațiilor de repartizare a rezultatului.

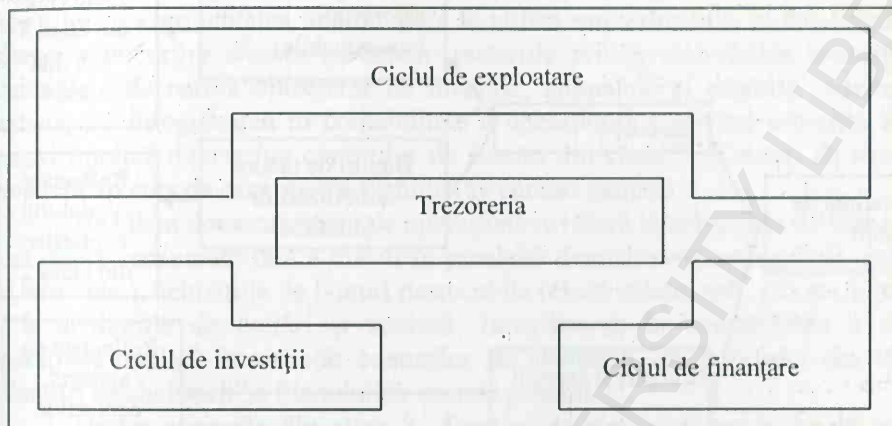


Figura nr. 5.1 - Ciclurile unei întreprinderi

(Sursa: Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J., N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Édition Foucher, Paris, 2001, p.30)

5.1. Contabilitatea operațiunilor privind achizițiile de stocuri, lucrări și servicii

Operațiunile de achiziții se referă la activitățile ce au ca finalitate furnizarea către întreprindere a bunurilor și serviciilor de care aceasta are nevoie pentru desfășurarea activității.

În practică, operațiunile de achiziții acoperă ansamblul aprovizionărilor care, din punct de vedere contabil (vezi figura nr. 5.2), se referă la:

- achiziții de bunuri consumabile (active circulante materiale);
- achiziții de bunuri sau valori durabile (active imobilizate);
- achiziții de titluri de plasament;
- achiziții de lucrări și servicii.

În timp ce operațiunile care vizează achizițiile de bunuri și valori durabile (imobilizări) țin de ciclul de investiții, cele care vizează achizițiile de bunuri consumabile, lucrări și servicii se încadrează în ciclul de exploatare. Acestea din urmă dețin o pondere semnificativă în totalul achizițiilor. În continuare ne vom ocupa numai de achizițiile ce țin de ciclul de exploatare. Dintre documentele justificative care intervin în operațiunile de achiziții reținem ca fiind mai importante următoarele:

➤ *factura* este documentul pe baza căruia se înregistrează datoria față de furnizor pentru bunurile sau serviciile cumpărate, inclusiv TVA deductibilă;

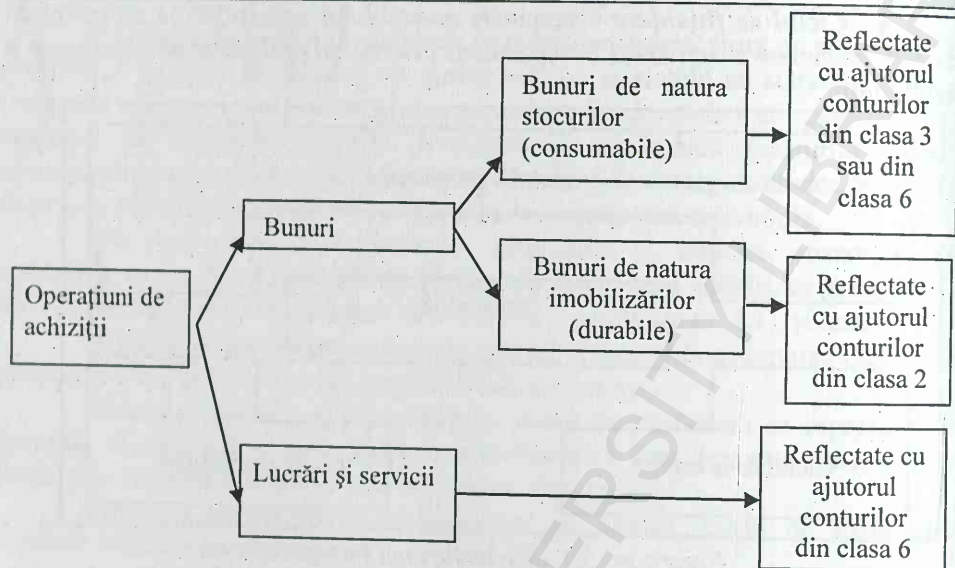


Figura nr. 5.2.- Gruparea operațiunilor de achiziții după modul de reflectare în contabilitate

➤ *notă de recepție și constatare de diferențe* în care sunt consemnate cantitățile constatate cu ocazia recepției bunurilor și valoarea bunurilor calculată pe baza costurilor de achiziție unitare. În situația în care, cu ocazia recepției, se constată diferențe în plus sau în minus față de datele înscrise în factură, înregistrarea în contabilitate a operației de recepție se face la nivelul sumelor din documentul de recepție, diferențele fiind regularizate ulterior prin emiterea unei noi facturi de către furnizor;

➤ *borderoul de achiziții* este documentul care se întocmește în situația în care se achiziționează bunuri de la persoane fizice;

➤ *chitanța sau chitanța fiscală* sunt documente care justifică achiziții de bunuri sau servicii cu plata imediată în numerar;

➤ *contractul* se încheie, de regulă, între un furnizor și un beneficiar de bunuri sau de servicii.

De regulă, la sfârșitul lunii sau trimestrului, se face centralizarea tuturor operațiunilor de achiziții de bunuri, lucrări sau servicii în *jurnalul pentru cumpărări* (pentru unitățile care aplică metoda de tehnică contabilă "pe jurnale") care servește, în special societăților comerciale plătitoare de TVA, ca document pe baza căruia se stabilește valoarea TVA deductibilă aferentă tuturor achizițiilor din luna respectivă. Valoarea aferentă TVA deductibilă va fi înscrisă, la sfârșitul lunii sau al trimestrului, în decontul de TVA.

Operațiunile privind achizițiile de bunuri de natura stocurilor, lucrări și servicii se împart, din punct de vedere al modului de contabilizare, în:¹

¹ Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J.N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Édition Foucher, Paris, 2001, p.171.

- *operațiuni de achiziții de bunuri stocate* ;
- *operațiuni de achiziții de bunuri nestocate, lucrări și servicii.*

Prima categorie de operațiuni se referă, de regulă, la bunuri de natura stocurilor pe care unitatea, înainte de a le utiliza sau valorifica, le depozitează. În categoria bunurilor stocate includem: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, animalele și păsările, mărfurile și ambalajele. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind achiziția acestor bunuri implică intervenția conturilor de stocuri din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” a Planului de conturi general.

Cea de-a doua categorie de operațiuni se referă la achizițiile de bunuri care sunt direct consumate fără a mai fi în prealabil depozitate (combustibili, rechizite de birou etc.), achizițiile de bunuri nestocabile (electricitate, apă, gaz etc.), precum și la achizițiile de lucrări și servicii. Înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni implică intervenția conturilor de cheltuieli ale perioadei din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” a Planului de conturi general.

Dintre conturile din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” care pot interveni în operațiunile de achiziții reținem:

✓301 „Materii prime”

✓302 „Materiale consumabile”, cont sintetic de gradul I care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 3021 “Materiale auxiliare”;
- 3022 “Combustibili”;
- 3023 “Materiale pentru ambalat”;
- 3024 “Piese de schimb”;
- 3025 “Semințe și materiale de plantat”;
- 3026 “Furaje”;
- 3028 “Alte materiale consumabile”

✓303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

✓321 “Materii prime în curs de aprovizionare

✓322 “Materiale consumabile în curs de aprovizionare

✓323 “Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare

✓326 “Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare”

✓327 “Mărfuri în curs de aprovizionare ”

✓328 “Ambalaje în curs de aprovizionare”

✓341 “Semifabricate”

✓361 “Active biologice de natura stocurilor”

✓371 “Mărfuri”

✓381 “Ambalaje”.

Pentru înregistrarea operațiunilor privind achizițiile de bunuri nestocate, lucrări și servicii intervin, după caz, conturile din grupa 60 “Cheltuieli privind stocurile”, 61 “Cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 62 “Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”.

Cumpărările de bunuri și servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico-juridice cu furnizorii. Aceștia livrează agentului economic bunuri, îi execută anumite lucrări sau prestează servicii contra plată în baza unei înțelegeri prealabile. Dacă plata aprovizionărilor se face pe loc, unitatea cumpărătoare nu înregistrează obligații față de furnizori. În majoritatea situațiilor, însă, relațiile economice se realizează pe credit, adică plata c-valorii bunurilor sau serviciilor se face ulterior. Prin urmare, din momentul aprovizionării și până la plata efectivă, unitatea cumpărătoare înregistrează obligații față de furnizori.¹

Dacă achizițiile de bunuri, lucrări sau servicii se fac pe credit intervin, pentru a reflecta angajamentele de plată, conturi de datorii din clasa 4 "Conturi de terți", și anume:

✓ **contul 401 "Furnizori"** care reflectă *creditul comercial* primit pentru cumpărări de bunuri, lucrări și servicii destinate *activității curente de exploatare*, ca urmare a decalajului în timp dintre momentul primirii bunurilor, lucrărilor și serviciilor și momentul plății acestora;

✓ **contul 408 "Furnizori-facturi nesosite"** care reflectă obligația ce decurge din recepționarea unor bunuri, fără ca documentul aferent acestora (factura) să fi sosit.

Obligațiile entității economice față de furnizori se ridică la nivelul costului de achiziție al bunurilor, respectiv tariful serviciilor primite, la care se adaugă cota de TVA aferentă (numai pentru operațiile supuse impozitării).

Operațiunile privind achizițiile de bunuri, lucrări și servicii se înregistrează în contabilitate prin unul din următoarele articole contabile:

a) în situația în care achiziția se face pe bază de factură:

% 3XX Conturi de stocuri 6XX Conturi de cheltuieli 4426 "TVA deductibilă"	= 401 "Furnizori"	Cost de achiziție Costul de achiziție al materialelor nestocate sau valoarea lucrărilor sau serviciilor TVA aferentă	Valoarea nominală a datoriei
---	--------------------------	--	-------------------------------------

b) în situația în care achiziția se face pe baza avizului de însoțire:

% 3XX Conturi de stocuri 4428 "TVA neexigibilă"	= 408 "Furnizori – facturi nesosite"	Cost de achiziție TVA aferentă	Valoarea nominală a datoriei
--	---	--	-------------------------------------

¹ Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012, p. 134.

c) în situația în care sunt justificate avansuri de trezorerie prin achiziții de stocuri sau se achită în numerar cheltuieli cu servicii executate de terți:

%	=	542 "Avansuri de trezorerie"	Prețul de cumpărare
3XX		(5311 "Casa în lei")	inclusiv TVA
Conturi de stocuri			al bunurilor și
6XX			serviciilor
Conturi de cheltuieli			cumpărate
4426 "TVA deductibilă"			
		Cost de achiziție	
		Costul de achiziție	
		al materialelor	
		nestocate sau	
		valoarea lucrărilor	
		sau serviciilor	
		TVA aferentă	

La aceste articole contabile ajungem făcând analiza contabilă a operațiunilor de achiziții, așa cum este redată în tabelul următor:

Conturile	Natura conturilor	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
3XX Conturi de bunuri de natura stocurilor	Conturi de activ	Sporire (ca urmare a intrării bunurilor în unitate)	Debit
6XX Conturi de cheltuieli	Conturi de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire (creșterea datoriei de a achita valoarea bunurilor sau serviciilor achiziționate)	Credit
408 "Furnizori-facturi nesosite"	Cont de pasiv	Sporire (creșterea datoriei de a achita valoarea bunurilor recepționate pentru care nu s-a primit factura)	Credit
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere (justificarea sumelor primite de titularul de avans)	Credit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere (se achită sume în numerar)	Credit

Comentarii

1. Plata anticipată a unor sume către furnizori dă naștere la o datorie a acestora față de unitatea care a avansat sumele, datorie ce se va stinge în momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor ce fac obiectul contractului. În această situație intervine contul 409 "Furnizori – debitori", care se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II, dintre care reținem următoarele:

▪ 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”;

▪ 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii”.

În această situație, clientul devine creditor pentru furnizor și furnizorul devine debitor pentru client pe perioada cuprinsă între momentul acordării

avansului și momentul livrării bunurilor pentru care s-a acordat avansul. Acest cont intervine și pentru evidența ambalajelor care circulă în regim de restituire.

2. În relațiile cu clienții, furnizorii pot acorda reduceri comerciale și financiare.

Reduceri comerciale sunt de trei feluri:

✓ **rabaturi** (se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare);

✓ **remize** (se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are statut preferențial);

✓ **risturne** (sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate).

Dacă stocurile pentru care s-au primit reduceri comerciale mai sunt în gestiune atunci aceste reduceri corectează costul stocurilor la care se referă. Dacă stocurile nu mai sunt în gestiune atunci reducerile comerciale primite ulterior se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului 609 "Reduceri comerciale primite".¹

Pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate, există posibilitatea ca furnizorul să acorde o *reducere cu caracter financiar* sub forma *scontului de decontare*, care va reprezenta pentru cumpărător un venit.

3. Contabilitatea stocurilor și producției în curs de execuție, în general, și a celor achiziționate, în particular, se poate organiza fie după metoda inventarului permanent, fie după metoda inventarului intermitent. Atunci când se utilizează inventarul permanent, fiecare intrare și ieșire de bunuri se înregistrează valoric în conturile de stocuri specifice. Această înregistrare se face la nivelul contului sintetic, cantitățile evaluându-se la costul de achiziție și, mai rar, la prețul pieței. Utilizarea acestei metode permite cunoașterea în permanență a cantităților și valorilor existente în stoc.

Metoda *inventarului intermitent* constă în inventarierea, la sfârșitul perioadei de gestiune, a stocurilor constatate faptic care sunt evaluate printr-un calcul extracontabil. În acest caz, ieșirile se determină cu ajutorul relației:

$$E = V_{si} + I - V_{sf},$$

unde:

- E – valoarea ieșirilor;
- V_{si} – valoarea stocului inițial;
- I – valoarea intrărilor;
- V_{sf} – valoarea stocului final.

Concepția de bază a metodei *inventarului intermitent* este cea potrivit căreia bunurile materiale nu sunt aprovizionate în scopul stocării, ci al consumului, astfel încât, în momentul aprovizionării lor, bunurile intrate în entitate nu se reflectă în conturile de stocuri, ci direct în conturile specifice de cheltuieli din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”. Stocurile apar evidențiate în contabilitate doar la sfârșitul

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 268 (3).

fiecărei perioade de gestiune când se stabilesc pe baza inventarierii și a datelor din contabilitatea de gestiune.

Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii¹.

4. Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general). Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

Aplicații privind contabilitatea achizițiilor de stocuri, lucrări sau servicii

Aplicația nr. 1

O societate comercială, care utilizează metoda *inventarului permanent*, înregistrează în cursul unei luni următoarele operațiuni privind achizițiile de materii prime și materiale:

1. Se achiziționează cu factură materii prime evaluate la cost de achiziție de 30.000 lei, TVA de 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 "Materii prime"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	1	401 "Furnizori"	-	37 200
301 "Materii prime"	=		30 000	
4426 "TVA deductibilă"			7 200	
Achiziționarea cu factură a unor materii prime				

2. Se achiziționează materiale consumabile la un cost de achiziție de 9 000 lei, recepția efectuându-se pe baza avizului de însoțire.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
302 "Materiale consumabile"	Cont de activ	Sporire	Debit
4428 "TVA neexigibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
408 "Furnizori – facturi nesosite"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

¹Ibidem, pct. 291 (2)

%	2			
302 "Materiale consumabile"	=	408 "Furnizori – facturi nesosite"	-	11 160
4428 "TVA neexigibilă"			9 000	
Recepționarea, pe baza avizului de însoțire, a materialelor pentru ambalat			2 160	

3. Factura se primește după două zile și are aceeași valoare cu cea înregistrată la recepție.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
408 "Furnizori-facturi nesosite"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4428 "TVA neexigibilă"	Cont de activ	Reducere	Credit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit

408 "Furnizori-facturi nesosite"	3	=	401 "Furnizori"	11 160	11 160
Primirea facturii de la furnizorul de materiale de ambalat					
4426 "TVA deductibilă"	4	=	4428 "TVA neexigibilă"	2 160	2 160
Transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă					

4. Se achiziționează, pe seama unui avans de trezorerie, materiale de natura obiectelor de inventar evaluate la cost de achiziție de 1 000 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere	Credit

%	3	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	1 240
303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"				1 000	
4426 "TVA deductibilă"				240	
Se înregistrează achiziția de materiale de natura obiectelor de inventar din avansuri de trezorerie, cost de achiziție 1 000 lei, TVA 24%.					

Aplicația nr. 2

În condițiile în care societatea comercială din aplicația precedentă utilizează metoda *inventarului intermitent*, considerăm că la începutul perioadei existau în stoc materii prime evaluate la preț de înregistrare de 1 800 lei, (stocul inițial a fost stabilit prin inventarierea efectuată la sfârșitul lunii precedente). Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor care au avut loc în cursul perioadei analizate se prezintă astfel:

1. Înregistrarea valorii stocului inițial de materii prime:

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 "Cheltuieli cu materiile prime"	Cont de activ	Sporire	Debit
301 "Materii prime"	Cont de activ	Reducere	Credit

601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 "Materii prime"	1 800	1 800
Înregistrarea valorii stocului inițial de materii prime (stabilit la sfârșitul lunii precedente).				

2. Se achiziționează cu factură materii prime de la furnizorul F, costul de achiziție fiind de 1 950 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 "Cheltuieli cu materiile prime"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	=	401 "Furnizori"	-	2 418
601 "Cheltuieli cu materiile prime"			1 950	
4426 "TVA deductibilă"			468	
În cursul lunii se înregistrează achiziția materiilor prime de la furnizorul F, costul de achiziție fiind de 1 950 lei, TVA 24%.				

3. Se înregistrează achiziția, pe seama unui avans de trezorerie, a unor materii prime la cost de achiziție 100 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 "Cheltuieli cu materiile prime"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere	Credit

%	3			
601 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	124
4426 "TVA deductibilă"			100	
Se înregistrează achiziția materiilor prime din avansuri de trezorerie, cost de achiziție 100 lei, TVA 24%.			24	

4. Se înregistrează, la sfârșitul lunii, stocul de materii prime în valoare de 1.815 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 "Cheltuieli cu materiile prime"	Cont de activ	Reducere	Credit
301 "Materii prime"	Cont de activ	Sporire	Debit

301 "Materii prime"	4			
=		601 "Cheltuieli cu materiile prime"	1 850	1 850
La sfârșitul lunii se inventariază stocul de materii prime și se stabilește că valoarea acestuia (pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune) este de 1 850 lei.				

Valoarea ieșirilor se determină după relația: $E = VSi + VI - VSF$
 În aceste condiții, $E = 1\ 800 + (1\ 950 + 100) - 1\ 850 = 2\ 000$

Aplicația nr. 3

O societate comercială "X" producătoare de bunuri înregistrează în cursul unei luni următoarele operațiuni privind achiziții de bunuri nestocate, lucrări și servicii:

1) Se achiziționează, conform facturii nr. 263541/08.07.201N, pe seama unui avans de trezorerie, materiale nestocate la costul de achiziție de 100 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere	Credit

%	1			
604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	124
4426 "TVA deductibilă"			100	
Înregistrat, achiziționarea materialelor nestocate pe seama avansului de trezorerie, în valoare de 100 lei, TVA 24%.			24	

2) Consumul de energie electrică facturat de E.ON, factura nr. 70/09.07.201N în valoare de 1 000 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
605 "Cheltuieli privind energia și apă"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	2			
	=	401	-	1 240
605 "Cheltuieli privind energia și apă"		"Furnizori"	1 000	
4426 "TVA deductibilă"			240	
Înregistrat, cf. facturii nr. 70/9.07.201N consumul de energie electrică în valoare de 1 000 lei, TVA 24%.				

3) Consumul de apă furnizată de Apavital cuprins în factura nr. 94/10.07.201N are valoarea de 300 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă se face la fel ca la operațiunea anterioară.

%	3			
	=	401 "Furnizori"	-	372
605 "Cheltuieli privind energia și apă"			300	
4426 "TVA deductibilă"			72	
Înregistrat, cf. facturii nr. 94/10.07.201N consumul de apă în valoare de 300 lei, TVA 24%.				

4) Reparațiile curente executate de o unitate specializată, conform facturii nr. 125/10.07.201N, în valoare de 400 lei, TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	4			
	=	401	-	496
611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"		"Furnizori"	400	
4426 "TVA deductibilă"			96	
Înregistrat, cf. facturii nr. 125/11.07.201N reparații curente executate de terți, în valoare de 400 lei, TVA 24%.				

5) Serviciile poștale și taxele de telecomunicații facturate au valoarea de 150 lei, TVA aferentă 24%.

Analiza contabilă a operațiunii se prezintă astfel:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
626 "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5			
	=	401 "Furnizori"	-	186
626 "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"			150	
4426 "TVA deductibilă"			36	
Înregistrat, servicii poștale și taxe de telecomunicații facturate în valoare de 150 lei, TVA 24%.				

5.2. Contabilitatea operațiunilor privind consumurile de stocuri

În derularea procesului de producție a bunurilor sau prestarea de servicii din cadrul ciclului de exploatare a unei unități sunt consumate bunuri de natura stocurilor cum ar fi : materii prime, materiale consumabile.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind consumurile de stocuri, ce au la bază ca document justificativ *bonul de consum*, se realizează printr-un articol de tipul:

60X	=	30X	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
Conturi cheltuieli privind stocurile		Conturi de stocuri de materii prime și materiale		

La acest articol contabil ajungem făcând analiza contabilă a operațiunii, așa cum rezultă din tabelul următor:

Contul	Natura contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
60X Conturi cheltuieli privind stocurile	Cont de activ	Sporiște (se înregistrează cheltuiala)	Debit
30X Conturi de stocuri de materii prime și materiale	Cont de activ	Se reduce (stocurile ies din gestiune în vederea consumului)	Credit

Evaluarea stocurilor consumate trebuie realizată la nivelul valorii de intrare. Această regulă se poate aplica pentru *bunurile care nu sunt fungibile*,

precum și pentru bunurile sau serviciile produse și destinate unor comenzi distincte. *Bunurile fungibile* sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Metoda identificării specifice este metoda de evaluare care constă în atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Această metodă este adecvată pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Metoda identificării specifice nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Pentru *bunurile fungibile*, evaluarea consumurilor prezintă dificultăți deoarece acestea provin din intrări diferite ale căror prețuri pot fi diferite, iar contabilitatea are sarcina de a evalua de așa manieră ieșirile, încât stocul final să fie corect evaluat.

Pentru evaluarea ieșirilor din gestiune și, implicit, a consumurilor de stocuri se pot folosi următoarele metode:

a. metoda costului mediu ponderat (CMP). Costul mediu ponderat se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar sau la anumite perioade ca raport între valoarea stocului inițial și valoarea intrărilor, pe de-o parte, și cantitatea existentă în stocul inițial și cantitățile intrate, pe de altă parte. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare;

b. metoda “prima intrare – prima ieșire (FIFO), potrivit căreia bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de producție sau achiziție la primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (de producție) al lotului următor, în ordine cronologică;

c. metoda “ultima intrare – prima ieșire” (LIFO)* potrivit căreia bunurile ieșite se evaluează la costul de producție (de achiziție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, soldurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de producție (de achiziție) al lotului anterior, în ordine cronologică. În cazul în care aplicarea metodei LIFO conduce la solduri creditoare în conturile de stocuri, această diferență se reia pe seama altor venituri din exploatare.

Aplicație - Metodele de evaluare a ieșirilor de stocuri

Se dau următoarele date referitoare la materii prime:

- sold inițial (01.11) = 200 bucăți x 100 lei/buc.
- intrări (04.11) = 100 bucăți x 120 lei/buc.
- consumuri (16.11) = 240 bucăți
- intrări (25.11) = 300 bucăți x 150 lei/buc.
- consumuri (28.11) = 200 bucăți

* Conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) această metodă de evaluare a stocurilor nu mai este autorizată.

Calculul costului materiilor prime consumate, precum și costul materiilor prime rămase în stoc, conform metodelor: FIFO, LIFO și CMP este prezentat în tabelele următoare:

Metoda FIFO

Data	Explicația	Cantitate		Cost	Valoare	
		Totală	Parțială		Totală	Parțială
01.11	Stoc	200		100	20 000	
04.11	Intrări	100		120	12 000	
04.11	Stoc	300	200	100	32 000	20 000
			100	120		12 000
16.11	Consumuri	240	200	100	24 800	20 000
			40	120		4 800
16.11	Stoc	60		120	7 200	
25.11	Intrări	300		150	45 000	
25.11	Stoc	360	60	120	52 200	7 200
			300	150		45 000
28.11	Consumuri	200	60	120	28 200	7 200
			140	150		21 000
30.11	Stoc	160	150		24 000	

Metoda LIFO

Data	Explicația	Cantitate		Cost	Valoare	
		Totală	Parțială		Totală	Parțială
01.11	Stoc	200		100	20 000	
04.11	Intrări	100		120	12 000	
04.11	Stoc	300	200	100	32 000	20 000
			100	120		12 000
16.11	Consumuri	240	100	120	26 000	12 000
			140	100		14 000
16.11	Stoc	60		100	6 000	
25.11	Intrări	300		150	45 000	
25.11	Stoc	360	60	100	51 000	6 000
			300	150		45 000
28.11	Consumuri	200	200	150	30 000	
30.11	Stoc	160	60	100	21 000	6 000
			100	150		15 000

Metoda CMP

Data	Explicația	Cantitate	Cost	CMP	Valoare
01.11	Stoc	200	100		20 000
04.11	Intrări	100	120		12 000
04.11	Stoc	300		106,67	32 000
16.11	Consumuri	240		106,67	25 600
16.11	Stoc	60		106,67	6 400
25.11	Intrări	300	150		45 000
25.11	Stoc	360		142,78	51 400
28.11	Consumuri	200		142,78	28 555
30.11	Stoc	160		142,78	22 845

Tabelul următor prezintă comparativ datele obținute prin utilizarea celor trei metode:

Metoda	Costul ieșirilor	Sold final
FIFO	53 000	24 000
LIFO	56 000	21 000
CMP	54 115	22 845

Entitățile din țara noastră au posibilitatea de a evalua și înregistra în contabilitate bunurile de natura stocurilor și la alte prețuri decât cele efective, cu condiția ca în raportările periodice ele să fie prezentate la *costuri efective*. Pentru bunurile de natura stocurilor ce urmează a fi consumate, aceste prețuri de înregistrare pot fi *costurile standard*. Acestea iau în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție etc. Nivelurile costului standard trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Atunci când evaluarea bunurilor de natura stocurilor ce urmează a fi consumate se face la nivelul costului standard, atât la intrarea cât și la darea în consum, este necesară intervenția contului 308 **“Diferențe de preț la materii prime și materiale”** care evidențiază diferențele față de costul de achiziție, diferențe care sunt recunoscute în costul respectivelor bunuri.

Diferențele de preț stabilite la intrarea în entitate a materiilor prime și a materialelor se repartizează și se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor consumate cât și asupra stocurilor. Repartizarea se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al contului de diferențe} + \text{Diferențele de preț aferente intrării în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite (consumate) la preț de înregistrare (cost standard), obținând astfel diferențe de preț aferente bunurilor consumate, valoare care se înregistrează în conturile corespunzătoare în

care au fost înregistrate aceste consumuri. Acești coeficienți de repartizare pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadei, soldul contului de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri de materii prime și materiale, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi, împreună, să reflecte *valoarea stocurilor la costul de achiziție*.

Entitățile pot să-și organizeze contabilitatea stocurilor și producției în curs de execuție utilizând două metode: metoda inventarului permanent și metoda inventarului intermitent. În cazul folosirii inventarului permanent contabilitatea analitică a stocurilor și producției în curs se poate organiza după una din următoarele metode:

a. metoda operativ contabilă (pe solduri) care constă în evidențierea cantitativă a bunurilor materiale (pe fișe de magazie), pe feluri, la locurile de gestionare, iar la contabilitate, a evidenței valorice organizată pe gestiuni și, în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul dintre înregistrările de la locurile de depozitare și cele din contabilitate se realizează lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative din fișele de magazie în registrul stocurilor;

b. metoda cantitativ – valorică (pe fișe de cont analitic) are la bază evidențierea cantitativă a bunurilor deținute (pe feluri) la locul de depozitare, iar în contabilitate evidența se realizează cantitativ – valoric. În cadrul acestei metode, contabilitatea stocurilor se desfășoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe feluri de bunuri. Asigurarea controlului concordanței dintre înregistrările făcute la locul de depozitare și cele din contabilitate se asigură periodic, prin punctajele dintre cantitatea înregistrată în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic, ținute în contabilitate;

c. metoda global – valorică care asigură evidența valorică atât la locurile de depozitare cât și în contabilitate. Controlul concordanței înregistrărilor din evidența depozitului cu cea din contabilitate se realizează periodic. Această metodă se aplică, în general, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor gestionate în unitatea de desfacere cu amănuntul precum și la alte bunuri.

În cazul materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosință se procedează la includerea fie integrală, fie eșalonată pe cheltuieli, a valorii lor de intrare. Această operațiune presupune, la fel ca și în cazul consumurilor, debitarea contului de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și creditarea contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

Aplicații privind contabilitatea consumurilor de stocuri

Aplicația nr. 1

O societate comercială care utilizează în contabilitatea stocurilor *metoda costului standard* dispunea la începutul lunii mai exercițiul N de un stoc de materii prime M de 100 bucăți evaluate la cost standard unitar de 150 lei/buc pentru care s-a stabilit, la sfârșitul lunii precedente, o diferență favorabilă (cost standard mai mare decât costul efectiv de achiziție) de 200 lei.

În cursul lunii mai au avut loc următoarele operațiuni de intrări și ieșiri de materie primă M, în condițiile în care se utilizează costul standard de 150 lei /buc:

- 15.05 : achiziție cu factura fiscală nr. 87225 a 600 bucăți la cost de achiziție efectiv de 160 lei /buc;
- 20.05: achiziție cu factura fiscală nr. 226445 a 300 bucăți evaluate la cost de achiziție efectiv de 145 lei/buc;
- 26.03: consum de 500 bucăți conform bonului de consum.

Reflectarea în registrul-jurnal a operațiunilor privind intrările și ieșirile de materii prime M din cursul lunii mai exercițiul N se prezintă astfel:

1. *Achiziția de materii prime M cu factura nr. 87225/15.05.201N achitată ulterior.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301, „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 “TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 “Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	1		
	=	401 „Furnizori”	-
301 „Materii prime”			90 000
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”			6 000
4426 „TVA deductibilă”			23 040
Aprovizionat cu materii prime cost standard 90 000 lei (600 buc* 150 lei/buc), preț de cumpărare efectiv 96 000 lei (600 buc* 160 lei/buc), TVA 24%.			
			119 040

2. Achiziția de la un furnizor, cu factura nr. 226445/20.05.201N, a 300 bucăți materii prime M.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	2			
	=	401 „Furnizori”	-	53 940
301 „Materii prime”			45 000	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”			1 500	
4426 „TVA deductibilă”			10 440	
Achiziționat materii prime M, de la un furnizor, cost standard lei (300 buc* 150 lei/buc), preț de cumpărare efectiv 43 500 lei (300 buc* 145 lei/buc), TVA 24%.				

3. S-au dat în consum materii prime conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	3			
	=	301 „Materii prime”	75 000	75 000
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materii prime evaluate la cost standard de 75 000 lei (500 buc* 150 lei/buc).				

4. Repartizarea, la sfârșitul lunii, a diferențelor de preț aferente materiilor prime consumate.

Pentru stabilirea diferențelor de preț aferente materiilor prime consumate utilizăm datele din Cartea mare, care se prezintă astfel:

D	301	C	D	308	C
Si	15 000	75 000	Si	200	1 795
	90 000			6 000	
	45 000			1 500	
Rd	135 000	75 000	Rd	4 500	1 795
Tsd	150 000	75 000	Tsd	4 300	1 795
		75 000			19 205
					Sfd

Pe baza acestor date se stabilește coeficientul de repartizare a diferențelor de preț la materii prime și materiale:

$$k_{308} = \frac{Si_{308} + Rd_{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} = \frac{[200] + 4\,500}{15\,000 + 135\,000} = 0,02866$$

$$k_{308} \times Rc_{301} = 0,02866 \times 75\,000 = 2\,150$$

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de activ	Reducere	Credit

Correspondența ce se stabilește la sfârșitul lunii pentru a înregistra diferențele de preț calculate mai sus la materii prime consumate se prezintă astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	4	=	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	2 150	2 150
Înregistrat diferențele de preț aferente materiilor prime consumate de 2 150 lei.					

Aplicația nr. 2

O societate comercială cu activitate de producție care utilizează pentru evaluarea ieșirilor de stocuri de materii prime și materiale metoda FIFO, dispunea la începutul lunii noiembrie exercițiul N de următoarele stocuri:

- materii prime: 100 unități la prețul unitar de 200 lei/unitate;
- materiale auxiliare: 150 unități la prețul unitar de 100 lei/unitate;
- materiale pentru ambalat: 130 unități la prețul unitar de 50 lei/unitate;
- materiale de natura obiectelor de inventar- echipament de lucru evaluat la cost de achiziție de 5 000 lei.

În cursul lunii noiembrie au avut loc următoarele operațiuni:

- 4.11: achiziție de materii prime- 200 unități la prețul unitar de 210 lei/unitate;
- 9.11: achiziție de materiale auxiliare- 50 unități la costul de achiziție de 95 lei/unitate;
- 18.11 : achiziție de materiale de ambalat: 70 unități la costul de achiziție de 60 lei/unitate;
- 20.11: darea în consum a:
 - 150 unități materii prime;
 - 170 unități materiale auxiliare;
 - 120 unități materiale de ambalat.
- 24.11: darea în folosință angajaților a echipamentului de lucru.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind consumurile de materii prime și materiale și darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar se prezintă astfel:

1. Consumul de materii prime.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	30 500	30 500
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materii prime evaluate după metoda FIFO la 30 500 lei (100 unități* 200 lei/unit.+ 50 unități* 210 lei/unit.).				

2. Consumul de materiale auxiliare.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”	Cont de activ	Sporire	Debit
3021 „Materiale auxiliare”	Cont de activ	Reducere	Credit

6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”	=	3021 „Materiale auxiliare”	16 900	16 900
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materiale auxiliare evaluate după metoda FIFO la 16 900 lei (150 unități* 100 lei/unit.+ 20 unități* 95 lei/unit.).				

3. Consumul de materiale de ambalat.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6023 „Cheltuieli cu materialele de ambalat”	Cont de activ	Sporire	Debit
3023 „Materiale de ambalat”	Cont de activ	Reducere	Credit

6023 „Cheltuieli cu materialele de ambalat”	=	3023 „Materiale de ambalat”	6 000	6 000
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materiale de ambalat evaluate după metoda FIFO la 6 000 lei (120 unități* 50 lei/unit.).				

4. Darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Sporire	Debit
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Reducere	Credit

603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”	4 =	303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	5 000	5 000
Conform bonului de consum, se înregistrează darea în folosință a echipamentului de lucru în valoare de 5 000 lei.				
8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”	5		5 000	
Se înregistrează echipamentul de lucru în valoare de 5 000 lei dat în folosință în contul în afara bilanțului 8035 până la scoaterea acestuia din folosință.				

5.3. Contabilitatea operațiunilor privind obținerea producției

Rezultatul activității desfășurate de unitățile din sfera producției materiale se concretizează în obținerea de *produse finite, semifabricate, rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri, produse agricole, servicii*. Dacă la sfârșitul perioadei de gestiune producția nu este finalizată ea îmbracă forma *producției neterminate sau în curs de execuție*.

Pentru evidența acestora se utilizează conturile:

- 331 “Produse în curs de execuție”;
- 332 „Servicii în curs de execuție”
- 341 “Semifabricate”;
- 345 “Produse finite”;
- 346 “Produse reziduale”
- 347 “Produse agricole”.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind obținerea producției finite sau existența producției în curs de execuție la sfârșitul unei perioade de gestiune, operațiuni ce au la bază ca document justificativ *bonul de predare*, se realizează printr-un articol de tipul:

%	=	711		
33X		Venituri aferente costurilor	Cost de producție	Cost de producție
Conturi privind producția în curs de execuție		stocurilor de produse		
34X			Cost de producție	
Conturi privind produsele				

La acest articol contabil ajungem făcând analiza contabilă a operațiunii, așa cum rezultă din tabelul următor:

Contul	Natura contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
33X Conturi privind producția în curs de execuție	Cont de activ	Sporește	Debit
34X Conturi privind produsele	Cont de activ	Sporește	Debit
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	Cont de pasiv	Sporește	Credit

Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

În timp ce producția în curs de execuție este evaluată, de regulă, cu ocazia inventarierii la costul efectiv, producția finită obținută nu poate fi evaluată, în toate situațiile, la costul efectiv. Aceasta deoarece, în costul de producție se includ, în afara cheltuielilor directe (costul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli directe), și o cotă de cheltuieli indirecte de producție care nu poate fi cunoscută decât periodic (de regulă, la sfârșitul lunii). Cum obținerea și vânzarea producției au loc în cursul lunii, când nu se poate cunoaște nivelul efectiv al costului de producție, se impune utilizarea unui cost prestabilit sau standard, determinat în funcție de costurile efective din perioadele anterioare sau în funcție de alte criterii.¹

Diferențele între costul prestabilit (standard) și costul de producție efectiv al produselor finite sau semifabricatelor se reflectă distinct în contabilitate în contul 348 „Diferențe de preț la produse”. Aceste diferențe de preț pot fi în plus sau nefavorabile (atunci când costul de producție este mai mare decât costul standard al produselor) și în minus sau favorabile (atunci când costul de producție este mai mic decât costul standard al produselor).

Diferențele de preț stabilite la obținerea produselor se repartizează și se înregistrează proporțional, atât asupra valorii produselor vândute cât și asupra produselor rămase în stoc. Repartizarea se efectuează cu ajutorul unui *coeficient* care se calculează astfel:

¹ Istrate, C., Introducere în contabilitate, Editura Polirom, Iași, 2001, p.109.

$$K = \frac{\text{Soldul initial al diferențele de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor din cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul initial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se aplică asupra valorii produselor vândute la cost prestabilit (standard), obținându-se astfel diferențele de preț aferente produselor vândute. La sfârșitul perioadei, soldul contului de diferențe se cumulează cu soldul contului de produse, la cost prestabilit, astfel încât aceste conturi, împreună, să reflecte valoarea produselor la costul de producție efectiv.

Aplicații privind contabilitatea obținerii producției

Aplicația nr. 1

Situația stocului de produse finite și producție în curs de execuție de la începutul lunii noiembrie exercițiului N pentru o societate cu activitate de producție este următoarea:

- 100 bucăți produs finit A x 600 lei/buc. ;
- produse în curs de execuție al căror cost efectiv, stabilit prin inventariere, este de 1 000 lei.

Operațiunile înregistrate în contabilitate în cursul lunii, în legătură cu producția obținută, sunt următoarele:

1. *Preluarea în exploatare a produselor în curs de execuție existente la începutul lunii.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
331 "Produse în curs de execuție"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	331 "Produse în curs de execuție"	1 000	1 000
Preluarea în exploatare a produselor în curs de execuție				

2. *Recepționat din secțiile de fabricație 200 bucăți produse finite evaluate la cost efectiv de 580 lei/buc.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 "Produse finite"	Cont de activ	Sporire	Debit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

345 "Produse finite"	2	711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	116 000	116 000
Se recepționează din secțiile de fabricație, conform notei de predare, produse finite A la cost efectiv : 200 buc * 580 lei/buc = 116 000 lei				

3. Din procesul de fabricație rezultă și materiale recuperabile (produse reziduale) evaluate la cost efectiv de 500 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
346 "Produse reziduale"	Cont de activ	Sporire	Debit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

346 "Produse reziduale"	3	711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	500	500
Se recepționează din secțiile de fabricație, conform notei de predare produse reziduale evaluate la cost efectiv de 500 lei.				

4. Se livrează cu factură unui client 150 bucăți produs finit A la un preț de vânzare de 700 lei/buc., TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 "Clienți"	Cont de activ	Sporire	Debit
7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 "Clienți"	4	%	130 200	-
Se livrează cu factură unui client produse finite prețul de vânzare fiind de 700 lei/buc (150 buc * 700 lei/buc.= 105 000 lei), TVA 24% (24%*105 000 = 25 200 lei):				
	=	7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		105 000
		4427 "TVA colectată"		25 200

5. Se descarcă gestiunea pentru produsele vândute clientului, utilizându-se ca metodă de evaluare a ieșirilor metoda FIFO:

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 "Produse finite"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	5 =	345 "Produse finite"	89 000	89 000
Descărcarea gestiunii pentru produsele finite vândute se face utilizând metoda FIFO:				
100 buc. x 600 lei/buc. = 60 000 lei				
50 buc. x 580 lei/buc. = 29 000 lei				
Total 89 000 lei				

6. Se vând unui client materialele recuperabile obținute la prețul de vânzare de 600 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 "Clienți"	Cont de activ	Sporire	Debit
703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 "Clienți"	6 =	703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale"	600	600
Se valorifică produsele reziduale la prețul de vânzare de 600 lei.				

7. Se descarcă gestiunea pentru materialele recuperabile valorificate

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
346 "Produse reziduale"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	7 =	346 "Produse reziduale"	500	500
Se descarcă gestiunea pentru produsele reziduale valorificate				

8. Înregistrat producția în curs de execuție, stabilită prin inventariere la sfârșitul lunii, evaluată la cost efectiv de 2 000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
331 "Produse în curs de execuție"	Cont de activ	Sporire	Debit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

331 "Produse în curs de execuție"	8 =	711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	2 000	2 000
Producția în curs de execuție, stabilită prin inventariere la sfârșitul lunii octombrie, evaluată la cost efectiv, este de 2 000 lei.				

Aplicația nr. 2

O societate comercială producătoare de bunuri, care utilizează pentru evaluarea produselor finite costul prestabilit, dispunea la începutul lunii iunie exercițiul N de 500 bucăți de produs A evaluate la cost prestabilit de 50 lei/buc și de 750 bucăți de produs B evaluate la cost prestabilit de 200 lei/buc. Pentru produsele A existente în stoc s-a stabilit, la sfârșitul lunii precedente, o diferență favorabilă (cost efectiv < cost prestabilit) de 1 000 lei, iar pentru produsele B existente în stoc o diferență nefavorabilă (cost efectiv > cost prestabilit) de 7 500 lei. Valoarea la cost efectiv a produselor în curs de execuție de la începutul lunii este de 1 000 lei.

În cursul lunii iunie au avut loc următoarele operațiuni:

1. Se preia în exploatare stocul de produse în curs de execuție în valoare de 1 000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
331 "Produse în curs de execuție"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	1 =	331 "Produse în curs de execuție"	1 000	1 000
Preluarea în exploatare a stocului de produse în curs de execuție				

2. Se obțin din producția proprie, conform bonului de predare, 1 000 bucăți din produsul A și 1 250 bucăți din produsul B, evaluate la costuri prestabilite:

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 "Produse finite"	Cont de activ	Sporire	Debit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

345 "Produse finite"	2	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	300 000	300 000
$345/A = 1\,000 \text{ buc.} \times 50 \text{ lei/buc} = 50\,000 \text{ lei}$ $345/B = 1\,250 \text{ buc.} \times 200 \text{ lei/buc} = 250\,000 \text{ lei}$ Total 300.000 lei				
Înregistrat, recepționarea produselor finite obținute, evaluate la cost de producție prestabilit de 300 000 lei.				

3. Se livrează clienților cu factură 1 250 buc produse A la un preț de vânzare de 60 lei/buc, la care se adaugă TVA de 24% și 1500 buc. produse B la un preț de vânzare de 250 lei/buc, la care se adaugă TVA de 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 "Clienți"	Cont de activ	Sporire	Debit
7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 "Clienți"	3	%	558 000	-
7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"				
4427 "TVA colectată"				
Produsul A: 1 250 buc. x 60 lei/buc. = 75 000 lei Produsul B: 1 500 buc. x 250 lei/buc. = 375 000 lei Total preț de vânzare fără TVA 450 000 lei TVA 24% 108 000 lei Total preț de vânzare cu TVA 558 000 lei				
Înregistrat, factura nr. 25/10.06.201N privind livrarea către clientul "C" a unor produse finite evaluate la un preț de vânzare negociat de 450 000 lei, TVA 24%.				

4. Se descarcă gestiunea pentru produsele livrate la nivelul costului prestabilit.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 "Produse finite"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	4 =	345 "Produse finite"	362 500	362 500
345/A = 1 250 buc. x 50 = 62 500 lei				
345/B = 1 500 buc. x 200 = 300 000 lei				
Total 362 500 lei				
Înregistrat, descărcarea gestiunii cu produsele finite vândute conform facturii nr. 25/10.06.201N, preț de înregistrare 362 500 lei.				

La sfârșitul lunii iunie pe baza datelor din contabilitatea de gestiune se înregistrează diferențele de preț aferente produselor obținute în cursul lunii cunoscând că nivelurile efective ale costurilor de producție sunt:

- pentru produsul A: 54 lei/buc.
- pentru produsul B: 195 lei/buc.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
348 "Diferențe de preț la produse"	Cont de activ	Sporire	Debit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

348 "Diferențe de preț la produse"	5 =	711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	2 250	2 250
• produse A:				
1 000 buc. x 50 lei/buc. (cost prestabilit) = 50 000 lei				
1 000 buc. x 54 lei/buc. (cost efectiv) = 54 000 lei				
diferență nefavorabilă = 4 000 lei				
• produse B				
1 250 buc. x 200 lei/buc. (cost prestabilit) = 250 000 lei				
1 250 buc. x 195 lei/buc. (cost efectiv) = 243 750 lei				
diferență favorabilă = 6 250 lei				
diferență totală favorabilă = 2 250 lei				
Înregistrat diferențele de preț favorabile de 2 250 lei, stabilite după determinarea costului de producție efectiv.				

Repartizarea diferențelor de preț asupra produselor livrate clienților în cursul lunii iunie.

Pentru stabilirea diferențelor de preț aferente produselor finite livrate utilizăm datele din Cartea mare care se prezintă astfel:

D	345	C
Si	175 000	362 500
	300 000	
Rd	300 000	362 500 Rc
Tsd	475 000	362 500 Tsc
		112 500 Sfd

D	348	C
Si	6 500	3 243
	2 250	
Rd	2 250	3 243 Rc
Tsd	4 250	3 243 Tsc
		1 007 Sfd

Pentru repartizarea diferențelor de preț asupra produselor finite livrate se calculează coeficientul de repartizare k:

$$k_{348} = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}} = \frac{6\,500 + 2\,250}{175\,000 + 300\,000} = \frac{4\,250}{475\,000} = 0,0089473$$

$$k_{348} \times Rc_{345} = 0,0089473 \times 362\,500 = 3\,243 \text{ lei}$$

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
348 "Diferențe de preț la produse"	Cont de activ	Reducere	Credit
711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

Pentru înregistrarea diferenței de 3 243 lei se stabilește în jurnal corespondența de mai jos:

711 " Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	6	348 "Diferențe de preț la produse"	3 243	3 243
Înregistrat, diferențele de preț nefavorabile aferente produselor finite livrate conform facturii nr.25/10.06.201N de 3 243 lei.				

5.4. Contabilitatea operațiunilor privind vânzările

Operațiunile privind vânzările se referă la activitățile ce au ca finalitate satisfacerea clienților. Cea mai mare parte a operațiunilor de vânzări realizate de o entitate se derulează în cadrul activității de exploatare și se referă, după caz, la vânzările de bunuri obținute (semifabricate, produse finite, produse reziduale, produse agricole) sau cumpărate (mărfuri, ambalaje), precum și la serviciile prestate în favoarea unor clienți.

Vânzările de bunuri și servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico-juridice cu clienții. Dacă încasarea contravalorii livrărilor intervine pe loc, atunci unitatea care vinde înregistrează intrarea unui flux de trezorerie. Însă, relațiile comerciale care se stabilesc în prezent între agenții economici se realizează în mare parte pe credit, adică prin încasarea ulterioară a contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor livrate. Din momentul livrării și până la încasarea efectivă, unitatea furnizoare înregistrează în contabilitate creanțe față de clienți.¹

Pentru reflectarea acestor creanțe se utilizează, după caz:

• **Contul 4111 "Clienți"** care reflectă creanțele față de clienți determinate de vânzarea pe credit a bunurilor materiale, lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul activității întreprinderii. În acest cont, înregistrarea creanțelor se face, pe baza facturii, la valoarea nominală în momentul apariției lor, adică în momentul în care are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor sau în momentul prestării serviciilor care fac obiectul vânzării.

• **Contul 418 "Clienți – facturi de întocmit"** care intervine pentru a reflecta creanțele față de clienți în condițiile în care factura pentru bunurile livrate, lucrările executate sau serviciile prestate se întocmește cu întârziere.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor de vânzări sunt:

- *factura* este documentul care justifică atât creanța față de client cât și scăderea din gestiune a bunurilor vândute;
- *avizul de însoțire* este documentul care însoțește bunurile livrate fără factură, urmând ca el să fie înlocuit ulterior de factură;
- *raportul fiscal de închidere zilnică* este documentul care intervine în cazul vânzării cu amănuntul a mărfurilor și justifică încasarea pe loc a prețului cu amănuntul al bunurilor vândute sau în cazul serviciilor prestate și justifică încasarea tarifului serviciilor.

De regulă, la sfârșitul lunii sau trimestrului, se face centralizarea tuturor operațiunilor de vânzări de bunuri sau servicii în *jurnalul pentru vânzări* (pentru unitățile care aplică metoda de tehnică contabilă "pe jurnale") care servește, în special societăților comerciale plătitoare de TVA, ca document pe baza căruia stabilește valoarea TVA colectată aferentă tuturor vânzărilor din luna respectivă. Valoarea aferentă TVA colectată va fi înscrisă, la sfârșitul lunii sau trimestrului, în decontul de TVA în vederea stabilirii datoriei sau creanței față de bugetul statului.

Consemnarea în contabilitate a operațiunilor de vânzări de bunuri vizează două aspecte, și anume:

➤ **înregistrarea creanței** (dacă vânzarea se face pe credit) sau **încasarea prețului de vânzare inclusiv TVA** (dacă vânzarea se face cu încasare pe loc). Cu această ocazie se întocmește, după caz, unul din următoarele articole contabile:

¹ Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2012.

a) în situația în care vânzarea se face pe credit:

41X	=	%	Valoarea nominală a creanței	
Cont de creanțe față de clienți				
		70X		Prețul de vânzare negociat fără TVA
		Cont de venituri		TVA aferentă
		4427 "TVA colectată"		
		(4428 "TVA neexigibilă")		

b) în situația în care vânzarea se face cu încasare imediată:

5XX	=	%	Prețul de vânzare inclusiv TVA	
Cont de mijloace de trezorerie				
		70X		Prețul de vânzare negociat fără TVA
		Cont de venituri		TVA aferentă
		4427 "TVA colectată"		
		(4428 "TVA neexigibilă")		

➤ *scoaterea din gestiune a bunurilor vândute (descărcarea gestiunii)* la nivelul valorii de intrare (cost de achiziție sau de producție) a acestora. Cu această ocazie, se întocmește, după caz, unul din următoarele articole contabile:

a) în cazul bunurilor cumpărate în scopul de a fi revândute (cazul mărfurilor):

6XX	=	3XX	Cost de achiziție	Cost de achiziție
Cont de cheltuieli privind stocurile		Cont de stocuri		

b) în cazul bunurilor obținute de entitate care au fost vândute (produse finite, semifabricate, produse reziduale, animale și păsări, ambalaje):

711	=	3XX	Cost de producție	Cost de producție
"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		Cont de stocuri		

La aceste articole contabile ajungem făcând analiza contabilă a operațiunilor, așa cum rezultă din tabelul următor:

Contul	Natura contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
41X Cont de creanțe față de clienți	Cont de activ	Sporește (se înregistrează creanța ce urmează a se încasa la scadență)	Debit
70X Cont de venituri corespunzătoare cifrei de afaceri	Cont de pasiv	Sporește (se înregistrează venitul din vânzarea bunurilor)	Credit
4427 "TVA colectată" (4428 "TVA neexigibilă")	Cont de pasiv	Sporește (se înregistrează TVA aferentă vânzării)	Credit
5XX Cont de mijloace de trezorerie	Cont de activ	Sporește (se încasează suma)	Debit
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Se reduce (vânzarea a redus nivelul stocurilor)	Debit
3XX Conturi de bunuri de natura stocurilor	Cont de activ	Se reduce (bunurile au ieșit din unitate ca urmare a livrării lor către clienți)	Credit
6XX Conturi de cheltuieli privind stocurile	Cont de activ	Sporește (preia costul de achiziție al bunului pentru a putea fi comparat cu prețul de vânzare)	Debit

Consemnarea în contabilitate serviciilor prestate către clienți presupune întocmirea unuia din următoarele articole contabile:

a. în situația în care serviciul prestat nu este încasat imediat:

41X Cont de creanțe față de clienți	=	%	Valoarea totală a serviciului prestat
		704 "Venituri din servicii prestate"	Valoarea tarifului serviciului fără TVA
		4427 "TVA colectată"	TVA aferentă

b. în situația în care serviciul prestat este încasat imediat:

5XX Cont de mijloace de trezorerie	=	%	Valoarea totală a serviciului prestat
		704 "Venituri din servicii prestate"	Valoarea tarifului serviciului fără TVA
		4427 "TVA colectată"	TVA aferentă

Comentarii

1. În situații specifice vânzării pe credit comercial bazat pe efecte de comerț, din cadrul activității de exploatare, reflectarea creanțelor față de clienți se face prin intermediul contului 413 **“Efecte de primit de la clienți”**.

2. Dacă la un moment dat apare situația în care clientul nu mai poate plăti sau nu mai vrea să-și achite datoria integral, creanța respectivă va fi reflectată prin contul 4118 **“Clienți incerți sau în litigiu”** și va face obiectul ajustării pentru deprecierea creanțelor față de clienți;

3. Avansurile primite de la clienți precum și ambalajele trimise clientului și pe care acesta urmează să le restituie fac obiectul înregistrărilor în contul 419 **“Clienți - creditor”**.

4. În cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel¹:

- bunurile vândute și nelivate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;

- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii.

5. La unitățile ce au ca obiect de activitate *comercializarea cu amănuntul a mărfurilor*, evidența acestora în contul 371 **“Mărfuri”** se ține la prețul cu amănuntul, care are următoarea structură:

Prețul cu amănuntul = Costul de achiziție + Adaosul comercial + TVA neexigibilă

Adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în gestiunea unităților cu activitate comercială se reflectă cu ajutorul contului 378 **“Diferențe de preț la mărfuri”**. Când reflectă adaosul comercial (care intră în componența prețului cu amănuntul), este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor și funcționează după regula de conturilor de pasiv. După aceeași regulă funcționează și contul 4428 **„TVA neexigibilă”** când reflectă taxa pe valoarea adăugată inclusă în prețul cu amănuntul al mărfurilor.

Pentru calculul valorii adaosului comercial aferent mărfurilor vândute se determină un coeficient de repartizare^{*}, după formula:

$$k_{378} = \frac{Sic_{378} + Rc_{378}}{(Sid_{371} - Sic_{4428}) + (Rd_{371} - Rc_{4428})}$$

Acest coeficient se aplică asupra prețului cu amănuntul al mărfurilor vândute.

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 284 (2), lit. b.

• Conform O.M.F.P. 1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.

Aplicații privind contabilitatea operațiunilor de vânzări de bunuri și prestări de servicii

Aplicația nr. 1

O societate comercială primește de la clientul său, conform contractului încheiat cu acesta, un avans de 40% din valoarea totală de 99 200 lei (inclusiv TVA de 24%) a unei livrări ulterioare de produse. Pentru avansul încasat societatea întocmește factură. După 10 zile de la primirea avansului are loc livrarea produselor finite. Costul de producție al produselor livrate este de 65 000 lei. După 5 zile de la recepția produselor, clientul achită prin contul de disponibil diferența.

Înregistrarea în jurnal a operațiunilor se prezintă astfel:

1. *Încasarea avansului conform extrasului de cont și înregistrarea TVA colectată conform facturii emise*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
419 "Clienți – creditori"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
419 "Clienți – creditori"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

1a				
5121 "Conturi la bănci în lei"	=	419 "Clienți – creditori"	39 680	39 680
Primirea avansului conform extrasului de cont.				
1b				
419 "Clienți – creditori"	=	4427 "TVA colectată"	7 680	7 680
Înregistrat TVA colectată pe baza facturii întocmite.				

2. *Livrarea de produse finite către client conform facturii:*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 "Clienți"	Cont de activ	Sporire	Debit
7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

2				
4111 "Clienți"	=	%	99 200	-
		7015 "Venituri din vânzarea produselor finite"		80 000
		4427 "TVA colectată"		19 200
Livrarea produselor finite conform facturii				

3. Descărcarea gestiunii pentru produsele finite livrate

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
345 "Produse finite"	Cont de activ	Reducere	Credit

711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	3	=	345 "Produse finite"	65 000	65 000
Descărcarea gestiunii pentru produsele finite livrate					

4. Decontarea avansului primit de la client

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
419 "Clienți – creditori"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4111 "Clienți"	Cont de activ	Reducere	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Reducere	Debit în roșu

419 "Clienți – creditori"	4	=	%	32 000	39 680
			4111 "Clienți"		7 680
			4427 "TVA colectată"		
Regularizarea avansului primit					

5. Încasarea diferenței prin contul de disponibil

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
4111 "Clienți"	Cont de activ	Reducere	Credit

5121 "Conturi la bănci în lei"	5	=	4111 "Clienți"	59 520	59 520
Încasarea diferenței prin contul de disponibil					

Aplicația nr. 2

O societate comercială având ca obiect de activitate prestarea de servicii către clienți - persoane fizice și juridice - înregistrează în cursul unei luni următoarele operațiuni:

1. *Facturarea unui serviciu către un client - persoană juridică, valoarea totală a facturii fiind de 3 570 lei, din care 570 lei reprezintă TVA.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 "Clienți"	Cont de activ	Sporire	Debit
704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 "Clienți"	1 =	%	3 720	-
		704 "Venituri din servicii prestate"		3 000
		4427 "TVA colectată"		720
Conform facturii întocmite pentru serviciile prestate unui client, valoarea totală a acestuia este de 3 720 lei, din care 720 lei reprezintă TVA.				

2. *Încasarea facturii pentru serviciul prestat*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
4111 "Clienți"	Cont de activ	Reducere	Credit

5121 "Conturi la bănci în lei"	2 =	4111 "Clienți"	3 720	3 720
Conform extrasului de cont se înregistrează încasarea facturii pentru serviciul prestat.				

3. *Încasarea de numerar din prestările de servicii către persoane fizice*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
704 "Venituri din servicii prestate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

5311 "Casa în lei"	3 =	%	620	-
		704 "Venituri din servicii prestate"		500
		4427 "TVA colectată"		120
Se înregistrează încasarea, conform monetarului zilnic întocmit, a contravalorii serviciilor prestate către persoane fizice.				

Aplicația nr. 3

O societatea comercială având ca obiect de activitate comercializarea cu amănuntul a mărfurilor dispunea la începutul lunii noiembrie exercițiul N de un stoc de mărfuri evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul de 10 416 lei, din care 2 016 lei reprezintă TVA, iar 2 400 lei reprezintă valoarea adaosului comercial.

În cursul lunii s-au achiziționat de la un furnizor "N" cu factura nr. 290/12.11.201N mărfuri evaluate la cost de achiziție de 5 000 lei, taxa pe valoarea adăugată deductibilă 24%. Cota de adaos comercial aferentă mărfurilor achiziționate este de 40%, iar taxa pe valoarea adăugată neexigibilă de 24%. Din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în cursul lunii noiembrie s-a încasat numerar în valoare de 9 548 lei, care a fost depus în contul societății deschis la bancă.

Înregistrarea în jurnal a operațiunilor se prezintă astfel:

1. Înregistrarea achiziției de mărfuri cu factură fiscală.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
371 „Mărfuri”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	=	401 „Furnizori”	6 200
371 „Mărfuri”			5 000
4426 „TVA deductibilă”			1 200
Achiziționat, mărfuri cu factura nr. 290/12.11.201N la un cost de achiziție de 5 000 lei, TVA 24%.			

2. Se înregistrează adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor cumpărate.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
371 „Mărfuri”	Cont de activ	Sporire	Debit
378 „Diferențe de preț la mărfuri”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

371 „Mărfuri”	=	%	3 680	-
		378 „Diferențe de preț la mărfuri”		2 000
		4428 „TVA neexigibilă”		1 680
Înregistrat, adaosul comercial (30%) și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor achiziționate:				
Adaos comercial = 5 000 * 40% = 2 000				
TVA neexigibilă = (5 000 + 2 000) * 24% = 1 680				

3. Se înregistrează încasarea de numerar din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 „Casa în lei”	Cont de activ	Sporire	Debit
707 „Venituri de vânzarea mărfurilor”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 „TVA colectată”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

5311 „Casa în lei”	=	3 %	9 548	-
		707 „Venituri de vânzarea mărfurilor”		7 700
		4427 „TVA colectată”		1 848
Încasat numerar în valoare de 9 548 lei din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor, din care TVA este de: 1 848 lei = 9 548 x 24/124				

4. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute cu amănuntul

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
371 „Mărfuri”	Cont de activ	Reducere	Credit
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	Cont de activ	Sporire	Debit
378 „Diferențe de preț la mărfuri”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

Pentru a putea calcula coeficientul de repartizare (procentul mediu de adaos comercial) este necesară stabilirea situației în Cartea mare a conturilor 371 „Mărfuri” și 378 „Diferențe de preț la mărfuri”:

371			378		
D		C	D		C
Si	10 416	9 548		2 200	Si
	5 000				2 400
	3 680				2 000
Rd	8 680	9 548	Rd	2 200	2 000
Tsd	19 096	9 548	Tsd	2 200	4 400
		9 548	Sfc	2 200	

$$k_{378} = \frac{Sic_{378} + Rc_{378}}{(Sid_{371} - Sic_{4428}) + (Rd_{371} - Rc_{4428})} = \frac{2400 + 2000}{(10416 - 2016) + (8680 - 1680)} = 0,2857142$$

$$k_{378} \times Rc_{371} = 0,2857142 \times (9548 - 1848) = 2\,200 \text{ lei}$$

%	4		
	=	371 „Mărfuri”	-
607 „Cheltuieli privind mărfurile”			5 500
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			2 200
4428 „TVA neexigibilă”			1 848
Înregistrat descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute în cursul perioadei			
			9 548

5. Numerarul încasat din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor se depune la bancă

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 „Casa în lei”	Cont de activ	Reducere	Credit
581 „Viramente interne”	Cont de activ	Sporire	Debit

581 „Viramente interne”	5a		
=	5311 „Casa în lei”	9 548	9 548
Se depune la bancă numerarul încasat din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor.			

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
581 „Viramente interne”	Cont de activ	Reducere	Credit
5121 „Conturi la bănci în lei”	Cont de activ	Sporire	Debit

5121 „Conturi la bănci în lei”	5b		
=	581 „Viramente interne”	9 548	9 548
Se primește extrasul de cont pentru suma depusă la bancă			

5.5. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările și protecția socială

Utilizarea forței de muncă de către entitățile economice generează relații de decontare cu angajații, precum și cu bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale și cu unele fonduri speciale. În ceea ce privește relațiile entității cu salariații, acestea se referă la stabilirea drepturilor salariale, a sporurilor și adaosurilor, a premiilor, a indemnizațiilor pentru concediile de odihnă și a celor pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii și a altor drepturi în bani și/sau în natură datorate de unitate personalului pentru munca prestată.

Drepturile de personal reprezintă drepturi bănești sau în natură cuvenite personalului pentru munca prestată sau cele decurgând din calitatea de salariat.

Salariul este compus din: salariul de bază, sporurile și adaosurile la acesta. *Sporurile* se acordă pentru condiții deosebite de muncă (nocivitate, pericolozitate), pentru orele suplimentare, vechime, lucru pe timp de noapte etc. Între *adaosurile la salariu* se numără: adaosul de acord, salariul de merit, indemnizația de conducere, prima de vacanță, premii, cota parte din profit etc.

Salariul negociat împreună cu sporurile și adaosurile reprezintă mărimi brute din care se deduc: impozitul pe salarii, contribuția personalului la asigurările sociale (10,5%), contribuția angajatului pentru asigurările sociale de sănătate (5,5 %), contribuția personalului pentru constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (0,5%), avansurile acordate, reținerile datorate terților. După efectuarea acestor rețineri, ceea ce rămâne reprezintă salariul net de plată.

Pentru unitate salariile reprezintă o cheltuială de exploatare. Datoriile unității față de salariați pentru munca prestată se reflectă în contabilitate prin intermediul contului 421 **“Personal – salarii datorate”**, care este un cont de *pasiv*.

În afara salariilor, angajații pot primi și alte drepturi în virtutea legislației sau a contractelor de muncă cum ar fi: indemnizații pentru concediu de odihnă, premii, indemnizații de asigurări sociale etc.

Ajutoarele materiale (ajutoare pentru incapacitate temporară de muncă, pentru creșterea copilului, ajutoare de deces etc.) acordate de unitate salariaților se reflectă prin intermediul contului 423 **“Personal – ajutoare materiale datorate”**.

Premiile ce se acordă salariaților se reflectă prin contul 424 **“Prime reprezentând participarea personalului la profit”**.

Sumele acordate personalului sub forma avansurilor din salarii sunt evidențiate în contul 425 **“Avansuri acordate personalului”**. Acesta este un cont de *activ*.

Pentru evidența salariilor neridicate se utilizează contul 426 **“Drepturi de personal neridicate”**.

Reținerile din salariile personalului în favoarea terților sunt reflectate prin intermediul contului 427 **„Rețineri din salarii datorate terților”**. Cunoscute sub denumirea de popriri, ele reprezintă chirii, rate scadente aferente cumpărarilor de bunuri, amenzi, pensii alimentare etc.

Reflectarea creanțelor sau datoriilor cu personalul, altele decât cele evidențiate mai sus, se face cu ajutorul contului 428 **“Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”** care se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II:

- 4281 **“Alte datorii în legătură cu personalul”**;
- 4282 **“Alte creanțe în legătură cu personalul”**.

Fondul de asigurări sociale are ca sursă:

- ✓ contribuția unității la asigurările sociale, în limita unor cote procentuale aplicate asupra fondului de salarii, care pot fi: 15,8%, 20,8% și 25,8%, în funcție de condițiile de muncă (normale, deosebite, speciale);
- ✓ contribuția salariaților la asigurările sociale, care este în toate cazurile, de 10,5%.

Fondul de asigurări sociale de sănătate se constituie din contribuțiile angajaților – 5,5% și ale angajatorilor – 5,2 %.

Cotele reprezentând contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015 sunt aceleași ca în anul 2014, fiind prevăzute de Legea 187/29.12.2014 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 (publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 961/30.12.2014) și respectiv de Legea 186/29.12.2014 privind bugetul de stat pe anul 2015 (publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 960/30.12.2014).

Începând cu data de 1 ianuarie 2006 a fost introdusă contribuția unității pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate care în prezent este de 0,85% și contribuția datorată de angajator la Fondul pentru garantarea creanțelor salariale de 0,25% din fondul de salarii. Cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, în conformitate cu prevederile Legii nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, sunt stabilite de la 0,15% la 0,85%, aplicate asupra sumei veniturilor brute realizate lunar.

Reflectarea în contabilitate a contribuției la asigurările sociale se face cu ajutorul contului 431 “Asigurări sociale” care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4311 “Contribuția unității la asigurările sociale”;
- 4312 “Contribuția personalului la asigurările sociale”;
- 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”;
- 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”.

Fondul pentru plata ajutorului de șomaj se constituie din: contribuția unității la fondul de șomaj de 0,5% asupra fondului de salarii lunar și contribuția personalului la fondul de șomaj de 0,5% din salariul brut lunar.

Contabilitatea acestor contribuții se ține cu ajutorul contului 437 “Ajutor de șomaj” care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- 4371 “Contribuția unității la fondul de șomaj”;
- 4372 “Contribuția personalului la fondul de șomaj”.

Impozitul pe salarii este datorat bugetului statului de orice angajat în funcție de veniturile lunare realizate sub formă de salarii și alte drepturi salariale, indiferent de modalitatea de plată: în bani sau în natură. El se calculează și se reține lunar, prin stopaj la sursă, de unitățile care au angajați. Impozitul pe salarii se calculează astfel:¹

a. *la locul unde se află funcția de bază* prin aplicarea cotei de 16 % asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii (calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni) și următoarele sume:

¹ *** H.G. nr 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 147/18.02.2005, art. 43, alin (1).

- deducerea personală* acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale.

b. *pentru veniturile obținute în celelalte cazuri*, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora.

Pentru reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii se utilizează contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor".

Aplicație

O societate comercială înregistrează, în cursul unei luni următoarele operațiuni privind decontările cu personalul:

1. Înregistrat acordarea de avansuri din salarii angajaților

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
425 "Avansuri acordate personalului"	Cont de activ	Sporire	Debit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

425 "Avansuri acordate personalului"	=	5311 "Casa în lei"	3 000	3 000
Conform listei de avans chenzinal, se acordă salariaților în numerar avansuri din salarii în valoare de 3 000 lei				

2. Înregistrat salariile cuvenite angajaților pentru luna curentă

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	Cont de activ	Sporire	Debit
421 "Personal – salarii datorate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal – salarii datorate"	7 000	7 000
Înregistrat salariile pentru luna curentă în valoare totală de 7 000 lei, conform statului de salarii				

* Conform art. 56 din Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, deducerea personală se acordă numai pentru veniturile din salarii de până la 3 000 lei, la locul unde se află funcția de bază.

3. Înregistrat contribuția unității privind asigurările sociale aferentă salariilor din luna curentă

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"	Cont de activ	Sporire	Debit
4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"	3 =	4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	1 106	1 106
Înregistrat contribuția unității privind asigurările sociale (15,8%)				

4. Înregistrat contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate aferentă salariilor din luna curentă.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6453.1 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de activ	Sporire	Debit
4313.1 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6453.1 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	4 =	4313.1 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	364	364
Înregistrat contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (5,2%)				

5. Înregistrat contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate aferentă salariilor din luna curentă.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6453.2 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de activ	Sporire	Debit
4313.2 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6453.2 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	5 =	4313.2 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"/analitic contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate	60	60
Înregistrat contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate (0,85%)				

6. Înregistrat contribuția unității pentru ajutorul de șomaj aferentă salariilor din luna curentă.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6452 "Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	Cont de activ	Sporire	Debit
4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6452 "Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	6 =	4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"	35	35
Înregistrat contribuția unității pentru ajutorul de șomaj (0,5%)				

7. Înregistrarea reținerilor din salarii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
421 "Personal – salarii datorate"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
425 "Avansuri acordate personalului"	Cont de activ	Reducere	Credit
444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4372 "Contribuția personalului la fondul de șomaj"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4314 "Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
427 "Rețineri din salarii datorate terților"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	Cont de activ	Reducere	Credit

421 "Personal – salarii datorate"	7 =	%	5 340	-
425 "Avansuri acordate personalului"				3 000
444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"				935
4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"				735
4314 "Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"				385
4372 "Contribuția personalului la fondul de șomaj"				35
427 "Rețineri din salarii datorate terților"				200
4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"				50
Înregistrarea reținerilor din salarii				

8. Înregistrat plata chenzinei a II-a

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
421 "Personal – salarii datorate"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

421 "Personal – salarii datorate"	8 =	5311 "Casa în lei"	1660	1660
Înregistrat plata chenzinei a II-a, conform semnăturilor din statul de plată				

9. Se achită obligațiile către bugetul statului și cele privind asigurările și protecția socială aferente salariilor

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4313 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4314 "Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4372 "Contribuția personalului la fondul de șomaj"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

%	9			
	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	3 655
4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"			1 106	
4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"			735	
4313.1 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"			364	
4313.2 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" / analitic contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate			60	
4314 "Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"			385	
4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"			35	
4372 "Contribuția personalului la fondul de șomaj"			35	
444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"			935	
Se achită obligațiile către bugetul statului și cele privind asigurările și protecția socială				

5.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

Decontările cu bugetul statului iau naștere datorită obligațiilor entității de a vira statului impozit pe profit, TVA, accize, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit este datorat de toate entitățile economice care obțin profit din activități economice. Pentru calculul impozitului pe profit este necesară determinarea profitului impozabil (rezultat fiscal profit), care se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.¹

¹ *** Norme metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului României nr.44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.112/6.02.2004., art.19

Cota generală de impozit pe profit este de 16% care se aplică asupra profitului impozabil¹.

Calculul impozitului pe profit și înregistrarea obligației se fac trimestrial, în funcție de profitul realizat, cumulat de la începutul anului. Evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit datorat se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul II 4411 „Impozitul pe profit”.

Înregistrarea obligației de plată a impozitului pe profit presupune următoarele articole contabile:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	4411 „Impozitul pe profit”	Valoarea impozitului pe profit datorat	Valoarea impozitului pe profit datorat
Înregistrarea impozitului pe profit datorat				
121 „Profit sau pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	Valoarea impozitului pe profit datorat	Valoarea impozitului pe profit datorat
Închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”				

Societățile comerciale din categoria *microîntreprinderilor* sunt plătitoare de *impozit pe venit*, care se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor din orice sursă, cu excepția celor prevăzute de art. 112⁷ din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Sunt considerate microîntreprinderi persoanele juridice române care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :

- realizează venituri, altele decât cele provenind din activități în domeniul bancar, al asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital sau în domeniul jocurilor de noroc;

- realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;

- realizează venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 65.000 euro;

- capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale;

- nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțe judecătorești.

Între veniturile care nu sunt incluse în baza impozabilă se numără:

a) venituri aferente costurilor stocurilor de produse;

b) venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;

c) venituri din producția de imobilizări corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții;

e) venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;

¹ *** O.U.G. nr 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1281/30.12.2004, art. 17.

f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;

h) veniturile din diferențe de curs valutar;

i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;

j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Evidența decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul II 4418 „Impozitul pe venit”.

Înregistrarea obligației de plată a impozitului pe venit presupune întocmirea următoarelor articole contabile:

698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”	=	4418 „Impozitul pe venit”	Valoarea impozitului pe venit datorat	Valoarea impozitului pe venit datorat
Înregistrarea impozitului pe venit datorat				
121 „Profit sau pierdere”	=	698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”	Valoarea impozitului pe venit datorat	Valoarea impozitului pe venit datorat
Închiderea contului 698				

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect, general, neutru, unic, ce va fi plătit în mod fracționat, în toate fazele circuitului economic, pentru a fi suportat de consumatorul final. Conform Codului fiscal, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:¹

➤ operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

➤ locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

➤ livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită ea de prevederile Codului fiscal;

¹ *** Legea 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii 571 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 662/01.08.2006, pct. 85.

➤ livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute de lege.

Cota standard de TVA este de 24%, iar cotele reduse sunt de 9% sau 5%.

Cota redusă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) din Codul fiscal se aplică asupra bazei de impozitare pentru o serie de prestări de servicii și/sau livrări de bunuri, între care se numără: livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, livrarea de proteze și accesorii ale acestora, serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, cinematografe etc. Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

Operațiunile impozabile se împart în:

✓ *operațiuni taxabile*, pentru care se aplică cota standard sau cotele reduse, după caz;

✓ *operațiuni scutite cu drept de deducere* pentru care nu se datorează TVA, dar este permisă deducerea TVA datorate sau plătite pentru bunurile și serviciile achiziționate;

✓ *operațiuni scutite fără drept de deducere* pentru care nu se datorează TVA și nici nu este permisă deducerea TVA datorate sau plătite pentru bunurile și serviciile achiziționate;

✓ *operațiuni de import și achiziții intracomunitare scutite de TVA*.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. *Faptul generator* reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. În cazul existenței unui decalaj între faptul generator și exigibilitate evidența TVA se ține distinct. Reflectarea în contabilitate a TVA se face cu ajutorul următoarelor conturi:

▪ **4426 “TVA deductibilă”** este un cont de *activ*, care reflectă taxa aferentă cumpărărilor de bunuri și servicii ;

▪ **4427 “TVA colectată”** este un cont de *pasiv*, care reflectă taxa aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate;

▪ **4423 “TVA de plată”** este un cont de *pasiv*, care reflectă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat ;

▪ **4424 “TVA de recuperat”** este un cont de *activ*, care reflectă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului ;

▪ **4428 “TVA neexigibilă”** evidențiază TVA neexigibilă rezultată din vânzările și cumpărărilor de bunuri, lucrările și serviciile cu plata în rate și a celei incluse în prețul de vânzare cu amănuntul la unitățile ce țin evidența mărfurilor la acest preț, precum și TVA aferentă cumpărărilor sau livrărilor pentru care nu s-a primit, respectiv nu s-a întocmit factura. După caz, contul poate fi de activ sau de pasiv

Conturile 4426 "TVA deductibilă" și 4427 "TVA colectată" nu prezintă sold final, la sfârșitul lunii.

Cu ocazia întocmirii *decontului de TVA* (de regulă lunar¹), se stabilește dacă societatea comercială are de plătit sau de recuperat TVA, comparând totalul TVA colectată (preluat din jurnalul pentru vânzări) cu totalul TVA deductibilă (preluat din jurnalul pentru cumpărări). Situațiile posibile sunt:

➤ *TVA deductibilă* este mai mare decât *TVA colectată* (deoarece vânzările au un volum mai redus decât cumpărările ori vânzările s-au făcut la export), atunci creanța este mai mare decât datoria și diferența dintre ele este o creanță reflectată ca *TVA de recuperat*;

➤ *TVA colectată* este mai mare decât *TVA deductibilă* (deoarece cumpărările au un volum mai redus decât vânzările), atunci datoria este mai mare decât creanța și diferența dintre ele este o datorie reflectată ca *TVA de plată*.

Aplicații privind contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

Aplicația nr. 1

O societate comercială prezintă la 31 martie exercițiul N următoarea situație privind elementele de calcul ale impozitului pe profit:

• venituri totale cumulate	34 000 lei
• cheltuieli totale cumulate	12 000 lei
• cheltuieli nedeductibile cumulate	2 500 lei
• venituri neimpozabile cumulate	1 200 lei

Rezultatul fiscal cumulat = $34\,000 - 12\,000 + 2\,500 - 1\,200 = 23\,300$ lei

Impozitul pe profit datorat la 31 martie = $23\,300 \times 16\% = 3\,728$ lei.

Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat la 31 martie exercițiul N presupune întocmirea următoarelor articole contabile :

1. Înregistrarea impozitului pe profit datorat

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	Cont de activ	Sporire	Debit
4411 „Impozitul pe profit”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	4411 „Impozitul pe profit”	3 728	3 728
Înregistrarea impozitului pe profit datorat				

¹ Conform art. 156¹ alin. (1) și (2) din Codul fiscal, perioada fiscală este luna calendaristică, însă prin excepție perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România care nu a depășit plafonul de 100.000 euro.

* normele fiscale folosesc pentru această situație denumirea de *suma negativă a taxei pe valoarea adăugată*

2. Înregistrat închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	Cont de activ	Reducere	Credit
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

121 „Profit sau pierdere”	2	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	3 728	3 728
Închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”					

3. Achitarea impozitului pe profit aferent trimestrului I

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4411 „Impozitul pe profit”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5121 „Conturi la bănci în lei”	Cont de activ	Reducere	Credit

4411 „Impozitul pe profit”	3	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	3 728	3 728
Achitarea impozitului pe profit aferent trimestrului I					

Aplicația nr. 2

O societate comercială plătitoare de TVA prezenta, la sfârșitul lunii martie exercițiul 201N următoarea situație a conturilor de TVA:

- TVA deductibilă = 2 580 lei
- TVA colectată = 2 280 lei

La sfârșitul lunii aprilie exercițiul 201N, la aceeași societate comercială situația din conturile de TVA se prezenta astfel:

- TVA deductibilă = 5 700 lei
- TVA colectată = 6 640 lei

Înregistrarea în contabilitate a deconturilor de TVA pentru lunile martie și aprilie 201N, compensarea TVA de recuperat cu TVA de plată și achitarea diferenței de TVA datorată se prezintă astfel:

1. Înregistrat TVA de recuperat conform decontului întocmit la sfârșitul lunii martie 201N.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Reducere	Credit
4427 „TVA colectată”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4424 „TVA de recuperat”	Cont de activ	Sporire	Debit

		1			
%	=	4426 "TVA deductibilă"			2 580
4427 "TVA colectată"				2 280	
4424 „TVA de recuperat”				300	
Înregistrat decontul de TVA întocmit la sfârșitul lunii martie 201N					

2. *Înregistrat TVA de plată conform decontului întocmit la sfârșitul lunii iunie 201N*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Reducere	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4423 „TVA de plată”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

		2			
4427 "TVA colectată"	=	%	4426 "TVA deductibilă"	6 640	5 700
			4423 „TVA de plată”		940
Înregistrat decontul de TVA întocmit la sfârșitul lunii aprilie 201N					

3. *Înregistrat compensarea parțială a TVA datorată în luna aprilie cu TVA de recuperat din luna martie exercițiul 201N*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4424 "TVA de recuperat "	Cont de activ	Reducere	Credit
4423 „TVA de plată”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

		2			
4423 „TVA de plată”	=	4424 „TVA de recuperat”	300	300	
Înregistrat compensarea TVA datorată cu TVA de recuperat din luna precedentă					

4. *Înregistrat plata diferenței de TVA datorată*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4423 „TVA de plată”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5121 „Conturi la bănci în lei”	Cont de activ	Reducere	Credit

		3			
4423 „TVA de plată”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	640	640	
Înregistrat plata diferenței de TVA datorată					

5.7. Contabilitatea operațiunilor privind trezoreria

Operațiunile privind trezoreria vizează investițiile financiare pe termen scurt, mijloacele bănești din casierie sau din conturile la bănci, precum și diverse valori.

În categoria investițiilor pe termen scurt sunt cuprinse acțiunile deținute la entitățile afiliate și alte investiții pe termen scurt.

Mijloacele bănești în numerar sau disponibilitățile din conturile la bănci stau la baza relațiilor de decontare ale unei entități cu terții. De reținut că într-o relație de decontare (încasare sau plată ca urmare a unor relații comerciale sau necomerciale) părțile se numesc generic *debitor* și *creditor*.¹ Debitorul este titularul unei datorii, adică acea persoană fizică sau juridică ce a primit bunuri, servicii sau sume de bani de la un creditor, având obligația de a le restitui la scadență. În mod corespunzător, creditorul este titularul unei creanțe generate de acordarea unui împrumut, vânzarea unor bunuri sau prestarea de servicii pe credit. Prin urmare, creditorul este persoana care avansează temporar și condiționat debitorului o valoare economică, pentru care va primi ulterior un echivalent valoric sau o contraprestație.²

În condițiile contabilității de angajamente, contabilitatea datoriilor și creanțelor se derulează, pentru fiecare în parte, în două etape:

- în cazul datoriilor: se înregistrează mai întâi angajamentul și apoi plata acestuia;

- în cazul creanțelor: se înregistrează mai întâi creanța și apoi încasarea ei.

De exemplu, în cazul operațiunilor de achiziții pe credit în prima etapă, se înregistrează datoriile față de furnizorii care devin creditori, iar următoarea etapă corespunde plății datoriilor.

În cazul operațiunilor de vânzări pe credit, se înregistrează mai întâi creanțele față de clienți care devin debitori, iar următoarea etapă corespunde încasării creanțelor, ceea ce conduce la stingerea lor.

Încasările și plățile legate de activitatea de exploatare se pot face în numerar sau prin virament bancar. Evidența fluxurilor bănești în numerar se ține cu ajutorul contului sintetic de gradul I 531 „Casa”, care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- 5311 „Casa în lei”;
- 5314 „Casa în valută”.

¹ Georgescu, I., Macovei, C. I., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iași, 2003, p. 176.

² Horomnea, E., *Lexicon contabil-financiar armonizat cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, p.64, 67.

Conform reglementărilor actuale¹, plățile în numerar către persoane juridice sunt acceptate în limita unui plafon zilnic maxim de 10 000 lei. De la aceste prevederi sunt exceptate următoarele operațiuni:

a) depunerile de numerar făcute de persoane juridice în conturile furnizorilor de bunuri și servicii, în baza documentelor justificative legal întocmite;

b) cheltuielile de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor cuvenite pentru plata transportului, a diurnei, a indemnizației și a cazării pe timpul deplasării, precum și a cheltuielilor neprevăzute efectuate în acest sens de către salariații aflați în deplasare;

c) cheltuielile de protocol ocazionate de organizarea de conferințe, simpozioane și de alte asemenea acțiuni, în condițiile baremurilor stabilite de normele legale în vigoare.

Conform celorlași reglementări, plățile către o singură persoană juridică sunt admise în limita unui plafon de 5 000 lei. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri și servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei. Persoanele juridice pot achita facturile cu valori care depășesc plafonul de 5.000 lei către furnizorii de bunuri și servicii astfel: 5.000 lei în numerar, suma care depășește acest plafon putând fi achitată numai prin instrumente de plată fără numerar.

Încasările și plățile peste plafoanele prevăzute de lege se efectuează prin intermediul conturilor de disponibil. Evidența fluxurilor bănești prin conturile curente la bănci se ține cu ajutorul contului 512 **“Conturi curente la bănci”** care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 5121 **“Conturi la bănci în lei”**;
- 5124 **“Conturi la bănci în valută”**;
- 5125 **“Sume în curs de decontare”**.

Acreditivul reprezintă forma de decontare prin care plățile se efectuează pe măsura livrării bunurilor, efectuării lucrărilor sau prestării serviciilor, dintr-o sumă rezervată din disponibilitățile bănești ale plătitorului, care este pusă la dispoziția terților la unitatea bancară unde aceștia își au deschis contul. Contul care evidențiază acreditivele deschise este 541 **“Acreditive”** care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II astfel:

- 5411 **“Acreditive în lei”**;
- 5412 **“Acreditive în valută”**.

În cadrul operațiunilor ce vizează conturile la bănci sunt avute în vedere și *valorile de încasat* sub forma cecurilor de încasat și a efectelor comerciale depuse la bănci (efecte de încasat și efecte remise spre scontare).

Sumele depuse la bănci, precum și sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea persoanei

¹ *** Norma metodologica din 30/11/2004, pentru aplicarea prevederilor art. 5 și 6 din Ordonanța Guvernului nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1224 din 20/12/2004, pct. 2-6.

juridice, precum și sumele acordate prin sistemul de card-uri se reflectă în contabilitate prin intermediul contului 542 "Avansuri de trezorerie".

Transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria persoanei juridice se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului 581 "Viramente interne". De regulă, acest cont nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

Conturile care reflectă mijloace bănești sub formă de numerar sau din conturile deschise la bănci funcționează după regula conturilor de activ, înregistrând în debit încasările și în credit plățile.

Dintre documente justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor de încasări și plăți reținem:

➤ *chitanța* este documentul care justifică depunerea unei sume în numerar la casierie și pentru înregistrarea în registrul de casă;

➤ *bonul fiscal* este documentul care justifică încasarea unei sume în numerar sau prin carduri de credit/ debit reprezentând contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul sau a prestărilor de servicii efectuate direct către populație, fiind emis de aparatele de marcat electronice fiscale;¹

➤ *dispoziția de încasare/plată către casierie* poate fi utilizată, așa cum arată denumirea, atât ca dispoziție dată casierului pentru încasarea unor sume, cât și ca dispoziție către casierie pentru achitarea în numerar a unor sume (acordarea unor avansuri pentru cheltuieli de deplasare sau pentru procurarea de bunuri etc.);

➤ *registrul de casă* este documentul de înregistrare operativă a încasărilor și plăților în numerar, efectuate prin casieria unității pe baza actelor justificative. Se întocmește zilnic și permite stabilirea soldului de casă;

➤ *extrasul de cont* este documentul eliberat de bancă, care prezintă pentru o anumită perioadă, încasările și plățile efectuate prin contul respectiv, precum și soldul disponibilităților existente la sfârșitul perioadei la care se referă;

➤ *raportul fiscal de închidere zilnică* servește ca document justificativ pentru evidențierea, la sfârșitul zilei, a numerarului încasat de către unitățile de comercializare cu amănuntul a mărfurilor sau de prestări servicii direct către populație; pe baza lui se predă numerarul încasat către casieria centrală a unității.

Aplicație privind contabilitatea operațiunilor de trezorerie

Într-o perioadă de gestiune, o societate comercială realizează următoarele operațiuni de încasări și plăți, a căror înregistrare în jurnal se prezintă astfel:

¹ *** Ordonanța de urgență nr.28/25 martie 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 131/31.03.1999, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 și 4.

1. Se ridică de la bancă suma de 5 000 lei pentru plata avansurilor din salarii
Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
581 "Viramente interne"	Cont de activ	Reducere	Credit

5311 "Casa în lei"	=	581 "Viramente interne"	5 000	5 000
Conform cecului de numerar, se ridică de la bancă suma de 5 000 lei pentru plata avansurilor chenzinale				

2. Înregistrat plata în numerar a avansurilor din salarii
Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
425 "Avansuri acordate personalului"	Cont de activ	Sporire	Debit

425 "Avansuri acordate personalului"	=	5311 "Casa în lei"	5 000	5 000
Se înregistrează plata avansurilor din salarii pe baza semnăturilor din listele de avans, în valoare totală de 5 000 lei				

3. Înregistrat încasarea de numerar din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor
Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

5311 "Casa în lei"	=	%	3 100	2 500
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"				
4427 "TVA colectată"				
Conform raportului fiscal de închidere zilnică, se înregistrează încasarea sumei de 3 100 lei din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor				
				600

4. Se depune la bancă, pe baza foi de vărsământ, suma încasată din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
581 "Viramente interne"	Cont de activ	Sporire	Debit

581 "Viramente interne"	4 =	5311 "Casa în lei"	3 100	3 100
Se depun la bancă, pe baza foi de vărsământ, sumele încasate în ziua precedentă din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor				

5. Se înregistrează ridicarea de la bancă, conform extrasul de cont, a sumelor aferente avansurilor din salarii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
581 "Viramente interne"	Cont de activ	Sporire	Debit

581 "Viramente interne"	5 =	5121 "Conturi la bănci în lei"	5 000	5 000
Se ridică de la bancă extrasul de cont prin care se confirmă operațiunea de ridicare de către casier a sumelor aferente avansurilor din salarii				

6. Se înregistrează deschiderea unui acreditiv

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5411 "Acreditive în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
581 "Viramente interne"	Cont de activ	Reducere	Credit

5411 "Acreditive în lei"	6a =	581 "Viramente interne"	7 000	7 000
Se deschide un acreditiv în valoare de 7 000 lei				

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
581 "Viramente interne"	Cont de activ	Sporire	Debit

6b			
581 "Viramente interne"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	7 000
Se primește extrasul de cont prin care se confirmă virarea sumei din contul de disponibil în acreditivul deschis			7 000

7. Se achită obligația față de un furnizor din acreditivul deschis.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
401 "Furnizori"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5411 "Acreditive în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

7			
401 "Furnizori"	=	5411 "Acreditive în lei"	4 880
Se achită obligația față de un furnizor "F" din acreditivul deschis, valoarea obligației fiind, conform facturii emise, de 4 880 lei			4 880

8. Se înregistrează acordarea unui avans de trezorerie angajatului N în vederea efectuării unei deplasări

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Sporire	Debit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

8			
542 "Avansuri de trezorerie"	=	5311 "Casa în lei"	200
Acordarea unui avans de trezorerie angajatului N, în sumă de 200 lei, în vederea efectuării unei deplasări			200

9. Înregistrat decontul de cheltuieli prezentat de angajatul N, la întoarcerea din deplasare

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere	Credit
625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit

%	9			
	=	542 "Avansuri de trezorerie"	-	195
625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări"			60	
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"			45	
628 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"			75,63	
4426 „TVA deductibilă"			14,37	
Înregistrat decontul de cheltuieli prezentat de angajat, la întoarcerea din deplasare, astfel:				
▪ diurnă: 3 zile* 20 lei = 60 lei;				
▪ cazare (pentru care prezintă factura și chitanța): 90 lei, din care 14,37 lei reprezintă TVA (cota 9%);				
▪ transport (pentru care prezintă bilete de transport): 45 lei.				
Total		195 lei		

10. Depunerea la casierie a diferenței necheltuite din avansul de trezorerie acordat

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
542 "Avansuri de trezorerie"	Cont de activ	Reducere	Credit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit

5311 "Casa în lei"	10			
	=	542 "Avansuri de trezorerie"	5	5
Depunerea la casierie, conform dispoziției de încasare și chitanței, a diferenței necheltuite de 5 lei.				

5.8. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind imobilizările

În legătură cu imobilizările care formează infrastructura necesară realizării operațiunilor curente (de exploatare), delimităm două categorii de operațiuni, și anume:

➤ *operațiuni ce vizează intrări sau ieșiri de active imobilizate* (achiziții, cedări, scoatere din folosință, vânzări, transferuri);

➤ *operațiuni privind consemnarea deprecierei activelor imobilizate* (amortizări, ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare).¹

¹ Țugui, A., *Inflația. Concepte, teorii și politici economice*, Editura Economică, București, 2000, pp. 75-76

5.8.1. Contabilitatea operațiunilor privind intrările și ieșirile de active imobilizate

Activele imobilizate sunt activele generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an.¹ Ele se caracterizează prin faptul că nu se consumă la prima utilizare, participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoarea asupra bunurilor, lucrărilor sau serviciilor la a căror realizare au contribuit.

Se impune aici a arăta faptul că un activ trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera *beneficii economice viitoare** pentru persoana juridică și *costul activului poate fi evaluat în mod credibil*.

Din punct de vedere al conținutului lor, se disting următoarele categorii de imobilizări:

- a) *imobilizări necorporale;*
- b) *imobilizări corporale;*
- c) *imobilizările financiare;*

Imobilizări necorporale sunt reprezentate de acele active identificabile, nemonetare, fără formă fizică.

O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:²

a) este separabilă, adică poate fi separată sau desprinsă de entitate și vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licență, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferentă, indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate.

Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor informatice), documentație legală (în cazul licențelor sau brevetelor) ori pe film. Pentru a stabili dacă o imobilizare

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 138.

* Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către persoana juridică.

² *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 150.

care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcționa fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când programele informatice nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, el este tratat ca imobilizare necorporală.¹

Activele imobilizate necorporale sunt înregistrate inițial la costul de achiziție sau de producție, după caz. Pentru reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale se utilizează conturile:

- 201 “Cheltuieli de constituire”;
- 203 “Cheltuieli de dezvoltare”;
- 205 “Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”;
- 206 “Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”
- 207 “Fond comercial”;
- 208 “Alte imobilizări necorporale”.

Imobilizări corporale sunt acele active deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative.

Imobilizările corporale recunoscute ca active trebuie evaluate inițial la costul lor, în timp ce cheltuielile ulterioare aferente imobilizărilor corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Imobilizările corporale mai pot fi reevaluate la *valoarea justă de la data bilanțului*. Această valoare se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național sau internațional.

În categoria imobilizărilor corporale se evidențiază distinct:

- *investițiile imobiliare* – reprezentând proprietățile (terenuri, clădiri sau părți din clădiri sau ambele) deținute (de proprietar sau de locatar pe baza unui contract de leasing financiar) pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului;

- *activele biologice productive* – sunt activele, altele decât cele biologice de natura stocurilor, considerate active autoregeneratoare reprezentate printr-un animal viu sau o plantă vie;

- *activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale* – sunt acele cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 148.

minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general), precum și *imobilizările în curs de execuție* care reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză (grupa 23 "Imobilizări în curs").

Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor corporale se realizează cu ajutorul conturilor:

- 211 "Terenuri și amenajări de terenuri", cont sintetic de gradul I care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:
 - ✓ 2111 Terenuri
 - ✓ 2112 Amenajări de terenuri.
- 212 "Construcții"
- 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport", cont sintetic de gradul I care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
 - ✓ 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
 - ✓ 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”
 - ✓ 2133 „Mijloace de transport”
- 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”
- 215 „Investiții imobiliare”
- 216 „Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”
- 217 „Active biologice productive”
- 223 „Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare”
- 224 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare”
- 227 „Active biologice productive în curs de aprovizionare”
- 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"
- 235 "Investiții imobiliare în curs de execuție"

Imobilizările financiare sunt reprezentate de acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun, împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

Imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora. Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor financiare se realizează cu ajutorul conturilor:

- 261 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
- 262 "Acțiuni deținute la entitățile asociate"
- 263 "Acțiuni deținute la entități controlate în comun"
- 264 "Titluri puse în echivalență"
- 265 "Alte titluri imobilizate"
- 266 "Certificate verzi amânate"
- 267 "Creanțe imobilizate", cont sintetic de gradul I care se desfășoară

pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ✓ 2671 "Sume de încasat de la entități afiliate";
- ✓ 2672 "Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entități afiliate";
- ✓ 2673 "Creanțe față de entitățile asociate și controlate în comun";
- ✓ 2674 "Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun";
- ✓ 2675 "Împrumuturi acordate pe termen lung";
- ✓ 2676 "Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung";
- ✓ 2677 "Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți";
- ✓ 2678 "Alte creanțe imobilizate";
- ✓ 2679 "Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate".

Pentru a reflecta situațiile în care momentul subscrierii titlurilor de capital care fac obiectul titlurilor de participare, a intereselor de participare sau a altor titluri imobilizate diferă de momentul vărsării efective, achitarea lor făcându-se la anumite termene, reglementările contabile în vigoare prevăd contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" care este un cont de pasiv.

În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate, intrarea imobilizărilor necorporale sau corporale se contabilizează, în funcție de modalitatea de intrare în entitate, prin unul din următoarele articole contabile:

a) în situația în care *imobilizările necorporale sau corporale sunt achiziționate* pe bază de factură (recepția se consemnează în procesul verbal de recepție):

%	=	404* "Furnizori de imobilizări"		
20X			Cost de achiziție	Valoarea nominală a datoriei
Conturi de imobilizări necorporale				
21X			Cost de achiziție	
Conturi de imobilizări corporale				
4426 "TVA deductibilă"			TVA aferentă	

* Dacă nu se primește factura în momentul recepției imobilizărilor se utilizează contul 408 „Furnizori - facturi nesoșite”.

b) în situația în care *imobilizările sunt obținute din producția proprie:*

20X Conturi de imobilizări necorporale	=	721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"	Cost de producție	Cost de producție
21X Conturi de imobilizări corporale		722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	Cost de producție	Cost de producție

c) în situația în care *imobilizările sunt primite ca aport* la capitalul social:

% 20X Conturi de imobilizări necorporale	=	456 „Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul”	Valoarea de aport (valoarea justă)	Valoarea de aport (valoarea justă)
21X Conturi de imobilizări corporale			Valoarea de aport (valoarea justă)	

d) în situația în care *imobilizările sunt primite cu titlul gratuit* (donații) sau când sunt *constatate plus la inventariere*:

% 20X Conturi de imobilizări necorporale	=	4753 „Donații pentru investiții” (4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor,,)	Valoarea justă	Valoarea justă
21X Conturi de imobilizări corporale			Valoarea justă	

La aceste articole contabile ajungem făcând analiza contabilă a operațiunilor de achiziții așa cum este redată în tabelul următor:

Conturile	Natura conturilor	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
20X Conturi de imobilizări necorporale	Conturi de activ	Sporire	Debit
21X Conturi de imobilizări corporale	Conturi de activ	Sporire	Debit
404 "Furnizori de imobilizări"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
721 "Venituri din producția de imob. necorporale"	Cont de pasiv	Sporire*	Credit
(722 "Venituri din producția de imob. corporale")			
456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	Cont de activ	Reducere	Credit

* În perioada în care au fost efectuate cheltuielile aferente obținerii imobilizărilor, rezultatul nu trebuie să fie influențat cu aceste cheltuieli deoarece aceste eforturi au corespondent în efecte (imobilizările obținute). Prin urmare, efectele sunt reflectate ca venituri intermediare astfel că influența asupra rezultatului este nulă.

Conturile	Natura conturilor	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4753 „Donații pentru investiții” (4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”)	Cont de pasiv	Sporire	Credit

În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a intrării imobilizărilor financiare, se întocmește după caz, unul din următoarele articole contabile:

26X Conturi de imobilizări financiare	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	Cost de achiziție	Cost de achiziție
26X Conturi de imobilizări financiare	=	269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	Cost de achiziție	Cost de achiziție

La aceste articole contabile ajungem făcând analiza contabilă a operațiunilor de achiziții așa cum este redată în tabelul următor:

Conturile	Natura conturilor	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
26X Conturi de imobilizări financiare	Conturi de activ	Sporire	Debit
5121 "Conturi la bănci în lei"	Conturi de activ	Reducere	Credit
269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

Operațiunile de ieșire a imobilizărilor necorporale, corporale și financiare se înregistrează în contabilitate, în funcție de situația concretă la care se referă, prin unul din următoarele articole contabile:

a) în cazul *scoaterii din funcțiune* (casarea) a imobilizărilor corporale de natura mijloacelor fixe sau scoaterii din evidență a imobilizărilor necorporale complet amortizate (atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea lor ulterioară) :

280X Conturi de amortizări privind imobilizările necorporale	=	20X Conturi de imobilizări necorporale	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
281X Conturi de amortizări privind imobilizările corporale	=	21X Conturi de imobilizări corporale	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

b) în cazul *cesiunii (vânzării sau cedării cu titlu gratuit)* a imobilizărilor necorporale sau corporale parțial amortizate:

$\frac{\%}{280X}$ Conturi de amortizări privind imobilizările necorporale 658 „Alte cheltuieli de exploatare”	1 =	$20X$ Conturi de imobilizări necorporale	Valoarea amortizării înregistrate Valoarea neamortizată	Valoarea de intrare
$\frac{\%}{281X}$ Conturi de amortizări privind imobilizările corporale 658 „Alte cheltuieli de exploatare”	2 =	$21X$ Conturi de imobilizări corporale	Valoarea amortizării înregistrate Valoarea neamortizată	Valoarea de intrare

Concomitent se înregistrează creanța din vânzarea imobilizărilor consemnată prin articolul:

461 „Debitori diverși”	=	$\frac{\%}{758 \text{ „Alte venituri din exploatare”}}$ 4427 „TVA colectată”	Valoarea nominală a creanței Prețul de vânzare TVA aferentă
------------------------	---	---	---

c) în cazul în care *imobilizările sunt distruse de calamități*:

$\frac{\%}{281X}$ Conturi de amortizări privind imobilizările corporale 6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare”	=	$21X$ Conturi de imobilizări corporale	Valoarea amortizării înregistrate Valoarea neamortizată	Valoarea de intrare
---	---	---	---	---------------------

d) în cazul *imobilizărilor financiare cedate sau a împrumuturilor pe termen lung restituite* (creanțe imobilizate):

6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”	=	$26X$ Conturi de imobilizări financiare	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
512 „Conturi curente la bănci	=	267 „Creanțe imobilizate”	Valoarea împrumuturilor lor acordate	Valoarea împrumuturilor lor acordate

Concomitent se înregistrează creanța din cedarea imobilizărilor financiare, consemnată prin articolul:

461 „Debitori diverși”	=	7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”	Prețul de vânzare	Prețul de vânzare
------------------------	---	---	-------------------	-------------------

Aplicații privind contabilitatea operațiunilor de intrări și ieșiri de imobilizări

Aplicația nr. 1

O societate comercială efectuează cheltuieli ocazionate de înființare, achitate în numerar, în valoare de 1 500 lei. După amortizarea integrală a acestor cheltuieli, peste 5 ani, se procedează la scoaterea lor din evidență.

Reflectarea în jurnal a operațiunilor enunțate se prezintă astfel:

1. Înregistrat cheltuieli de constituire efectuate în numerar

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
201 „Cheltuieli de constituire”	Cont de activ	Sporire	Debit
5311 “Casa în lei”	Cont de activ	Reducere	Credit

201 „Cheltuieli de constituire”	=	5311 “Casa în lei”	1 500	1 500
Înregistrat cheltuieli de constituire achitate în numerar.				

2. Înregistrat scoaterea din evidență, după 5 ani, a cheltuielilor de constituire amortizate integral

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2801 “Amortizarea cheltuielilor de constituire”	Cont de activ	Sporire	Debit
201 „Cheltuieli de constituire”	Cont de activ	Reducere	Credit

2801 “Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	201 „Cheltuieli de constituire”	1 500	1 500
Se înregistrează scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire amortizate integral				

Aplicația nr. 2

O societate comercială achiziționează de la o firmă specializată un program informatic pentru contabilitate la un preț de cumpărare inclusiv TVA de 1 860 lei. După 3 ani, când programul informatic achiziționat a fost complet amortizat societatea îl scoate din evidență și realizează prin efort propriu un alt program

informatic pentru contabilitate, costul de producție al acestuia fiind de 1 200 lei. După 2 ani de utilizare programul informatic realizat în regie este scos din evidență (înainte de amortizarea integrală) datorită uzurii morale.

Reflectarea în Registrul - jurnal a operațiunilor enunțate se prezintă astfel:

1. *Achiziția programului informatic pentru evidența salariilor.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
208 "Alte imobilizări necorporale"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Credit
404 "Furnizori de imobilizări"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%		1		
208 "Alte imobilizări necorporale"		=	404 "Furnizori de imobilizări"	1 860
4426 "TVA deductibilă"				1 500
Achiziția programului informatic pentru contabilitate				360

2. *Înregistrat scoaterea din evidență a programului informatic pentru evidență contabilă achiziționat după amortizarea integrală.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
208 "Alte imobilizări necorporale"	Cont de activ	Reducere	Credit
2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

3				
2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"		=	208 "Alte imobilizări necorporale"	1 500
Scoaterea din evidență a programului informatic achiziționat, amortizat integral				1 500

3. *Înregistrat realizarea prin efort propriu a unui alt program informatic pentru contabilitate.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
208 "Alte imobilizări necorporale"	Cont de activ	Sporire	Debit
721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

208 "Alte imobilizări necorporale"	2 =	721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"	1 200	1 200
Realizarea prin efort propriu a unui program informatic pentru contabilitate evaluat la cost de achiziție de 1 200 lei				

4. Înregistrat scoaterea din evidență, după 2 ani, a programului informatic pentru contabilitate realizat prin efort propriu, parțial amortizat (durata normală de amortizare este de 3 ani).

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
208 "Alte imobilizări necorporale"	Cont de activ	Reducere	Credit
2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	Cont de activ	Sporire	Debit

%	4 =	208 "Alte imobilizări necorporale"	-	1 200
2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale"			800	
6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			400	
Scoaterea din evidență a programului informatic realizat prin efort propriu, parțial amortizat.				

Aplicația nr. 3

O societate comercială realizează în cursul unei perioade următoarele operațiuni privind imobilizările corporale, a căror înregistrare în jurnal se prezintă astfel:

1. Se înregistrează recepția provizorie a unei amenajări de teren nefinalizate

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
231 „Imobilizări corporale în curs”	Cont de activ	Sporire	Debit
722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	Cont de pasiv	Reducere	Credit

231 „Imobilizări corporale în curs”	1 =	722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	3 000	3 000
Se înregistrează recepția provizorie a unei amenajări de teren nefinalizate				

2. Se recepționează amenajarea de teren finalizată în cursul exercițiului curent.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2112 "Amenajări de terenuri"	Cont de activ	Sporire	Debit
231 „Imobilizări corporale în curs”	Cont de activ	Reducere	Credit
722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

2112 "Amenajări de terenuri"	2 =	%	7 000	-
		231 „Imobilizări corporale în curs”		3 000
		722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"		4 000
Se recepționează amenajarea de teren finalizată în cursul exercițiului curent.				

3. Se primește ca aport la capitalul social un utilaj

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	Cont de activ	Sporire	Debit
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de activ	Reducere	Credit

2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	3 =	456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	8 000	8 000
Se primește ca aport la capitalul social un utilaj evaluat la 8 000 lei.				

4. Se înregistrează transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat pentru utilajul primit ca aport

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
1011 "Capital subscris nevărsat"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
1012 "Capital subscris vărsat"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

1011 "Capital subscris nevărsat"	4 =	1012 "Capital subscris vărsat"	8 000	8 000
Concomitent se înregistrează transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat				

5. Se înregistrează achiziția de la o firmă de distribuție a unui mijloc de transport

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2133 "Mijloace de transport"	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 "TVA deductibilă"	Cont de activ	Sporire	Debit
404 "Furnizori de imobilizări"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5			
2133 "Mijloace de transport"	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-	434 000
4426 "TVA deductibilă"			350 000	
			84 000	
Se achiziționează un mijloc de transport la un cost de achiziție de 350 000 lei, TVA 24%.				

6. Se înregistrează execuția în regie a unei instalații

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	Cont de activ	Sporire	Debit
722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	6			
	=	722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"	20 000	20 000
Se execută în regie o instalație la un cost de producție de 20 000 lei.				

7. Cu ocazia inventarierii se constată plus un aparat de măsură și control evaluat la 2 500 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2132 "Aparate și instalații de măsurare, control și reglare"	Cont de activ	Sporire	Debit
475 "Subvenții pentru investiții"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

2132 "Aparate și instalații de măsurare, control și reglare"	7.			
	=	4754 "Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"	2 500	2 500
Se înregistrează un aparat de măsură și control constat plus la inventarierea imobilizărilor corporale, evaluat la 2 500 lei.				

8. Se înregistrează scoaterea din funcțiune a unui utilaj complet amortizat având valoarea contabilă de 85 000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	Cont de activ	Reducere	Credit

2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	8 =	2131 "Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	85 000	85 000
Se înregistrează scoaterea din funcțiune a unui utilaj complet amortizat având valoarea contabilă de 85 000 lei.				

9. Se primește ca donație un autoturism evaluat la 30 000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
2133 "Mijloace de transport"	Cont de activ	Sporire	Debit
4753 "Donații pentru investiții"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

2133 "Mijloace de transport"	9 =	4753 "Donații pentru investiții"	30 000	30 000
Se primește ca donație un autoturism evaluat la 30 000 lei.				

10. Se vinde un mijloc de transport al societății la prețul de vânzare de 52 000 lei și TVA 24%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
461 "Debitori diverși"	Cont de activ	Sporire	Debit
7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 "TVA colectată"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

461 "Debitori diverși"	10	%	61 880	-
	=			52 000
		7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"		
		4427 "TVA colectată"		12 480
Se vinde un mijloc de transport al societății, înregistrat la valoarea contabilă de 70 000 lei și amortizat în proporție de 40%, la un preț de vânzare de 52 000 și TVA 24%.				

11. Se scoate din evidență mijlocul de transport vândut, cunoscând că valoarea contabilă este de 70 000 lei și că este amortizat în proporție de 40%

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"	Cont de activ	Sporire	Debit
2133 "Mijloace de transport"	Cont de activ	Reducere	Credit
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

%	11		-	70 000
=		2133 "Mijloace de transport"	42 000	
6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"			28 000	
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"				
Se scoate din evidență mijlocul de transport vândut, cunoscând că valoarea contabilă este de 70 000 și amortizarea reprezintă 40% din valoarea de intrare.				

5.8.2. Contabilitatea operațiunilor privind deprecierea activelor imobilizate

Se poate vorbi de deprecierea activelor imobilizate atunci când valoarea de inventar (actuală) a acestora, la un moment dat, este mai mică decât valoarea lor de intrare sau valoarea contabilă netă. Diferența corespunde, după caz, unei deprecieri ireversibile sau unei deprecieri reversibile. De regulă, deprecierea ireversibilă (definitivă) se înregistrează în contabilitate sub forma *amortizării*, iar în cazul depreciierilor reversibile intervin *ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare*.

Activele imobilizate sunt deținute de entitățile economice în scopul de a fi exploatate pe termen mai mare de un an. În acest context, este normal ca fiecare

perioadă să suporte și să includă în rezultatele sale o cheltuială echivalentă cu avantajele obținute în urma utilizării acestor active. În concepția economică, *amortizarea imobilizărilor presupune includerea în cheltuielile de exploatare a fiecărui exercițiu, a sumei totale a deprecierii ireversibile suferite de acestea, astfel încât pe durata normală de utilizare, valoarea lor de intrare să se recupereze integral.* Din punct de vedere financiar, amortizarea este o metodă de reînnoire a capitalului investit, reprezentând un element al autofinanțării¹.

Procesului de amortizare se supun atât imobilizările necorporale cât și cele corporale.

Amortizarea imobilizărilor corporale* se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare și presupune aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora. Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare: ² *amortizarea liniară, amortizarea degresivă, amortizarea accelerată și amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.* Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

a. *Amortizarea liniară*, cunoscută și sub numele de amortizare proporțională sau constantă, constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora. Amortizarea liniară anuală se determină împărțind valoarea de intrare la durata de utilizare exprimată în ani. Astfel, din valoarea contabilă se recuperează anual o cotă de amortizare (CA), exprimată procentual, calculată prin relația:

$$CA = 100 / \text{Durata normală de utilizare (ani)}$$

b. *Amortizarea degresivă* este cea de-a doua metodă de amortizare care face obiectul reglementărilor legale și constă în recuperarea unei părți mai mari din valoarea imobilizărilor amortizabile la începutul utilizării lor și scăderea sumei amortizării spre sfârșitul duratei de utilizare.

În cazul amortizării degresive, norma de amortizare se determină prin înmulțirea cotei de amortizare liniare cu unul din *coeficienții* următori:

a) 1,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;

b) 2 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 și 10 ani;

¹ Toma, C., *Op. cit.*, p. 313.

* Conform normelor contabile, terenurile nu se amortizează.

² *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 240.

c) 2,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

Amortizarea anuală degresivă, pentru primul an de funcționare, se obține aplicând, asupra valorii de intrare a imobilizării, cota de amortizare degresivă corespunzătoare. Pentru anii care urmează, amortizarea anuală se calculează prin aplicarea aceleiași cote de amortizare degresivă asupra valorii rămase de recuperat, până în anul de funcționare în care amortizarea anuală rezultată este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală determinată prin raportul dintre valoarea rămasă de recuperat și numărul de ani de funcționare rămași. Începând din acel an de funcționare și până când imobilizării corporale îi expiră durata de utilizare se va folosi metoda liniară.

c. *Amortizarea accelerată* este cel de-al treilea regim de amortizare reglementat de legislația țării noastre. Amortizarea accelerată constă în includerea în cheltuielile de exploatare, în primul an de funcționare, a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale. În exercițiile următoare, amortizările anuale sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile.

Potrivit prevederilor Codului fiscal, regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:¹

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, unitatea poate opta pentru una din cele trei metode (liniară, degresivă sau accelerată);
- în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, unitatea poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani. Cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maxim 5 ani. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maxim 5 ani, iar în cazuri excepționale într-o perioadă de peste 5 ani, cu condiția ca aceasta să nu depășească 10 ani. Brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte active similare, precum și programele informatice se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.²

¹ *** Legea 571/2003 privind *Codul fiscal*, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 927/23.12.2003, cu modificările ulterioare, art. 24, alin. (6).

² *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/2014, pct. 182-186.

Conturile de amortizări privind imobilizările sunt:

- 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”;
- 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Anumite categorii de imobilizări pot suferi deprecieri cu caracter temporar și reversibil. Aceste deprecieri se stabilesc, la sfârșitul exercițiului, cu ocazia inventarierii și se determină ca diferență între valoarea contabilă netă (mai mare) și valoarea de inventar (mai mică). Pentru această diferență fie se efectuează o ajustare pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale (inclusiv a celor în curs de execuție), fie se efectuează o ajustare pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare.

Reflectarea în contabilitate a acestor ajustări se face cu ajutorul conturilor:

- 290 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”;
- 291 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”
- 293 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție”
- 296 “Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

Atât conturile de amortizări cât și cele de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor funcționează după regula conturilor de pasiv.

Aplicații privind contabilitatea deprecierei imobilizărilor

Aplicația nr. 1

Să se prezinte calculele pentru amortizarea liniară, amortizarea degresivă și amortizarea accelerată a unui utilaj cu o valoare de intrare de 3 000 lei și o durată de utilizare de 5 ani.

Cota de amortizare liniară este $100/5 = 20\%$

Amortizarea anuală după regimul liniar este $3\,000 \text{ lei} \times 20\% = 600 \text{ lei/an}$ (același rezultat se obține înmulțind cota de amortizare liniară cu valoarea de intrare).

Cota de amortizare degresivă este $20\% \times 2 = 40\%$

Anul	Amortizare liniară		Amortizare degresivă		Amortizare accelerată	
	Val. rămasă	Amortizare	Val. rămasă	Amortizare	Val. rămasă	Amortizare
1	3 000	600	3 000	1 200	3 000	1 500
2	2 400	600	1 800	720	1500	375
3	1 800	600	1 080	432	1125	375
4	1 200	600	648	324	705	375
5	600	600	324	324	375	375
Total	-	3 000	-	3 000	-	3 000

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	Cont de activ	Sporire	Debit
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

Înregistrarea în contabilitate a amortizării utilajului pentru primul an de funcționare în condițiile utilizării celor trei regimuri de amortizare se prezintă astfel:

a) în condițiile utilizării regimului linear:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	600	600
--	---	--	-----	-----

b) în condițiile utilizării regimului degresiv:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	1 200	1 200
--	---	--	-------	-------

c) în condițiile utilizării regimului accelerat:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	1 500	1 500
--	---	--	-------	-------

Aplicația nr.2

O societate comercială "X" efectuează la sfârșitul exercițiului N, cu ocazia inventarierii, următoarele ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor:

✓ pentru imobilizări necorporale:	270
✓ pentru imobilizări corporale (terenuri):	440
✓ pentru imobilizări în curs:	115
✓ pentru imobilizări financiare:	150

În cursul exercițiului N+1 societatea "X" vinde terenul care a constituit obiectul ajustării pentru depreciere la un preț de vânzare de 3 000 lei. Valoarea contabilă a terenului este de 2 500 lei. La sfârșitul exercițiului N+1 se constată următoarele cu privire la ajustările efectuate la sfârșitul exercițiului N:

✓ deprecierea imobilizărilor necorporale este de 240 lei, iar diferența de 30 lei din valoarea ajustării pentru depreciere se înregistrează la venituri;

✓ imobilizările în curs nu mai sunt depreciate, iar ajustarea efectuată cu această destinație, în valoare de 115 lei, se anulează;

✓ pierderea de valoare a imobilizărilor financiare este de 250 lei, astfel că ajustarea trebuie suplimentată cu diferența de 100 lei.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor enunțate se prezintă astfel:

1. Înregistrat, la sfârșitul exercițiului N, ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, a imobilizărilor corporale și a celor în curs:

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	Cont de activ	Sporire	Debit
290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	1 =	%	825	-
		290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"		270
		291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"		440
		293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"		115
Efectuarea, la sfârșitul exercițiului N, cu ocazia inventarierii, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, a imobilizărilor corporale și a imobilizărilor în curs execuție				

2. Constituirea, la sfârșitul exercițiului N, a unei ajustări pentru deprecierea imobilizărilor financiare

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	Cont de activ	Sporire	Debit
296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	2 =	296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	150	150
Efectuarea, la sfârșitul exercițiului N, cu ocazia inventarierii, a unei ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare.				

3. Înregistrat vânzarea terenului ce a făcut obiectul ajustării pentru deprecierea imobilizărilor corporale

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
461 "Debitori diverși"	Cont de activ	Sporire	Debit
7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

461 "Debitori diverși"	3a =	7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"	3 000	3 000
4426 "TVA deductibilă"	3b =	4427 "TVA colectată"	720	720
Înregistrat vânzarea terenului, care a făcut obiectul ajustării pentru depreciere, la un preț de vânzare de 3 000 lei.				

4. Scoaterea din evidență a terenului vândut

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"	Cont de activ	Sporire	Debit
2111 "Terenuri"	Cont de activ	Reducere	Credit

6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"	4 =	2111 "Terenuri"	2 500	2 500
Scoaterea din evidență a terenului vândut				

5. *Anularea ajustării pentru deprecierea terenului ca urmare a faptului că a rămas fără obiect*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	5 =	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	440	440
Anularea ajustării pentru deprecierea terenului, la sfârșitul exercițiului N, ca urmare a faptului că a rămas fără obiect.				

6. *Trecerea la venituri a diferenței din ajustarea pentru deprecierea imobilizărilor necorporale care depășește valoarea deprecierei*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	6 =	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	30	30
Trecerea diferenței de provizion la venituri				

7. *Anularea ajustării pentru deprecierea imobilizărilor în curs ca urmare a faptului că a rămas fără obiect*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs"	7 =	7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	115	115
Anularea ajustării pentru deprecierea imobilizărilor în curs ca urmare a faptului că a rămas fără obiect.				

8. Suplimentarea ajustării pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	Cont de activ	Sporire	Debit
296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	8 =	296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	100	100
Suplimentarea ajustării pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare				

5.9. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile

Operațiunile privind ciclul de finanțare se referă la modificările în mărimea și structura capitalurilor întreprinderii. Deciziile de finanțare au în vedere opțiunea întreprinderii de a-și acoperi nevoile de finanțare fie din resurse proprii (autofinanțare), fie din resurse străine (împrumuturi).

Practic, operațiunile legate de ciclul de finanțare se împart în două categorii:

- operațiuni privind capitalurile proprii;
- operațiuni privind capitalurile împrumutate.

5.9.1. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile proprii

Capitalul este o categorie economică ce exprimă sursa de proveniență a mijloacelor economice care dau expresia activului bilanțier. El include totalitatea surselor de finanțare stabile care prin asociere cu ceilalți factori de producție (natura și munca) participă la realizarea de noi bunuri economice sau prestarea de servicii în scopul de a obține profit.

Un loc important în structura capitalurilor îl ocupă capitalurile proprii. Acestea reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociațiilor în activele unei entități, după deducerea tuturor datoriilor sale. În mod concret, capitalurile proprii cuprind: capitalul social, patrimoniul regiei sau patrimoniul public, după caz, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului financiar.

Capitalul social reprezintă sursa inițială de finanțare a unei societăți comerciale, fiind o condiție a existenței și funcționării acesteia. Acționarii sau asociații care dețin cote părți din capitalul social, sunt considerați coproprietari ai averii societății. Ca mărime, capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale (titluri de capital) emise de o societate comercială.¹ Titlurile de capital sunt acoperite cu aporturi în bani și/sau în natură aduse de acționari sau asociați. Prin împărțirea capitalului social la numărul de titluri de capital se obține valoarea nominală a unui titlu.

Pe perioada de funcționare a unei societăți comerciale, capitalul social reprezintă garanția pe care aceasta o oferă creditorilor săi, el marcând limita de responsabilitate a societății față de aceștia.

Din punct de vedere economic și financiar, constituirea capitalului se confundă cu înființarea societății. Prin urmare, trebuie să se respecte anumite restricții stabilite prin legislația economico-financiară, prin statut și contractul de societate.

Prin legea societăților comerciale (Legea nr. 31/1990 modificată) se precizează că la înființare este necesară subscrierea integrală a capitalului social de către asociați precum și vărsarea în natură și/sau numerar a unei cote de aport.

Asupra organizării contabilității capitalurilor au implicații mai mulți factori printre care: tipul și forma de organizare juridică a entităților, mărimea acestora etc.

Baza juridică de organizare a contabilității capitalurilor o reprezintă documentația de înființare a societăților comerciale și de atestare a ei ca persoană juridică pe baza *certificatului de înmatriculare la registrul comerțului*.

Documentul prin intermediul căruia se stabilește modul de organizare și funcționare a societății este actul constitutiv care, în funcție de tipul de societate, este reprezentat de:

- *contractul de societate*, în cazul societăților în nume colectiv sau în comandită simplă;
- *contractul de societate și statut*, în cazul societăților pe acțiuni, în comandită pe acțiuni și cu răspundere limitată;
- *statut*, în cazul societăților cu răspundere limitată ce au un singur proprietar.

Actul constitutiv cuprinde informații privind: forma juridică, obiectul de activitate, denumirea și sediul societății, capitalul social subscris, organele de conducere și administrare, dizolvarea și lichidarea societății.

Ca structură, *capitalul social* al unei societăți poate cuprinde două forme:

¹ Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012, p. 335

• *capitalul subscris*, reprezentat de angajamentele de aport pe care asociații/acționarii și le-au asumat în momentul înființării societății;

• *capitalul subscris vărsat* care reprezintă partea din capitalul subscris ce a fost pusă la dispoziția societății de către asociați/acționarii.

Din aceste două forme de bază ale capitalului derivă o a treia formă și anume aceea a *capitalului subscris nevărsat*, determinat ca diferență între capitalul subscris și cel efectiv vărsat.

Contabilitatea capitalului social se realizează cu ajutorul contului 101 "Capital"¹ cont sintetic de gradul I se structurează pe patru conturi sintetice de gradul II:

✓ 1011 "*Capital subscris nevărsat*"

✓ 1012 "*Capital subscris vărsat*"

✓ 1015 „*Patrimoniul regiei*”

✓ 1016 „*Patrimoniul public*”

✓ 1017 „*Patrimoniul privat*”

✓ 1018 „*Patrimoniul institutelor naționale de cercetare- dezvoltare*”

Relațiile care se nasc între societatea care se înființează, pe de-o parte, și asociați/acționari, pe de altă parte, din momentul subscrierii și până la vărsarea efectivă a aporturilor promise, se evidențiază cu ajutorul contului 456 "*Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul*".

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele:

• reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați;

• răscumpărarea acțiunilor;²

• acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

• alte operațiuni, potrivit legii.

Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii.

Primele legate de capital sunt reprezentate de:³

• *prima de emisiune* - se determină ca diferență între valoarea de emisiune a noilor acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora;

• *prima de fuziune* - se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul societății absorbante;

• *prima de aport* - se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi;

¹ În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

² Acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanș ca o corecție a capitalului propriu

³ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/2014, pct. 417, alin (1)-(6).

- *prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni* - se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligate și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale.

Reflectarea în contabilitate a acestora se face cu ajutorul contului sintetic de gradul I 104 „**Prime de capital**”, care se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II corespunzătoare celor patru tipuri de prime.

Rezervele, ca parte componentă a capitalului propriu, se concretizează după caz, în următoarele categorii: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve. Reflectarea în contabilitate a rezervelor se face cu ajutorul contului sintetic 106 „**Rezerve**” care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ✓ 1061 „**Rezerve legale**”

- ✓ 1063 „**Rezerve statutare sau contractuale**”

- ✓ 1068 „**Alte rezerve**”.

Constituirea rezervelor este cerută, așa cum am văzut, de lege, de statut sau de alte acte normative, în scopul asigurării unor măsuri suplimentare de protecție împotriva efectelor pierderilor pentru întreprindere și creditorii acesteia.

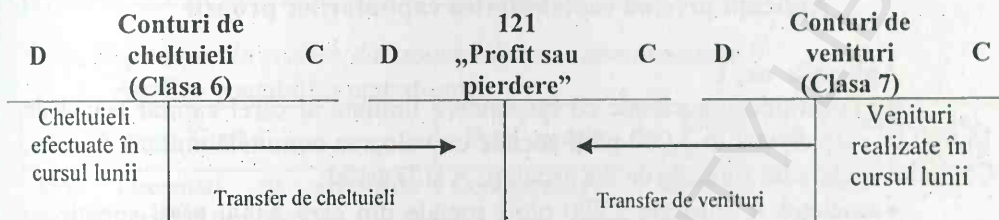
În contabilitate, rezultatul (*profitul sau pierderea*) se stabilește periodic*, cumulat de la începutul exercițiului financiar, ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. Pentru aceasta, conturile de cheltuieli și de venituri în care se înregistrează, în funcție de natura lor, cheltuielile și veniturile perioadei, se închid provizoriu prin contul 121 „**Profit sau pierdere**”. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Acest rezultat calculat periodic, ca diferență între veniturile și cheltuielile perioadei, nu depinde de data încasării veniturilor sau plății cheltuielilor, în spiritul conceptului de contabilitate de angajamente.

Evidența rezultatelor obținute în cursul exercițiului se ține cu ajutorul contului 121 „**Profit sau pierdere**”. În scopul determinării rezultatului, planul de conturi prevede o clasă distinctă de conturi rezervată veniturilor – **clasa 7 „Conturi de venituri”** și o clasă de conturi rezervată cheltuielilor – **clasa 6 „Conturi de cheltuieli”**. În cursul fiecărei perioade, în creditul conturilor de venituri sunt reflectate toate veniturile pentru care au fost făcute eforturi în perioada respectivă, venituri care privesc activitatea de exploatare și financiară, după caz. În mod corespunzător, în debitul conturilor de cheltuieli sunt reflectate eforturile (cheltuielile) considerate că ar fi făcute pentru obținerea efectului înscris în aceeași perioadă în creditul conturilor de venituri sau acele eforturi care nu generează efecte de natura veniturilor. Cheltuielile sunt înregistrate în așa fel încât prin regrupare să se poată stabili mărimea cheltuielilor de exploatare și financiare,

* Conform articolului 19, aliniatul (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează (evident, pentru determinarea rezultatului), de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar. Dar, având în vedere că societățile comerciale trebuie să calculeze și să plătească trimestrial impozit pe profit, determinarea rezultatului este efectuată, în mod logic, la nivelul acestei perioade.

precum și impozitul pe profit/venit, asimilat și el cheltuielilor. La sfârșitul fiecărei perioade, soldurile creditoare ale conturilor de venituri sunt transferate în creditul contului 121 "Profit sau pierdere", iar soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli sunt transferate în debitul contului 121 "Profit sau pierdere", așa cum se observă și în schema următoare:



După această sistematizare, *soldul creditor* al contului 121 "Profit sau pierdere" reprezintă *profitul realizat*, dacă veniturile depășesc cheltuielile, iar *soldul debitor*, *pierdere realizată*, dacă cheltuielile depășesc veniturile.

Sumele reprezentând rezervele constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează în contabilitate prin intermediul contului 129 "Repartizarea profitului". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" și 129 "Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.¹

În contul 117 "Rezultatul reportat" se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din modificarea politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și cel reportat aferent exercițiilor precedente, din rezerve, prime de capital și capital social,

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/2014, pct. 422, alin (2).

potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.¹

Aplicații privind contabilitatea capitalurilor proprii

Aplicația nr. 1

Se constituie o societate cu răspundere limitată al cărei capital social de 15.000 lei este divizat în 3.000 părți sociale cu valoarea nominală unitară de 5 lei. Capitalul social este subscris de doi asociați, A și B astfel:

- asociatul A subscris 2.200 părți sociale din care 2.000 părți sociale cu aport constând într-un mijloc de transport și 200 părți sociale cu aport în bani;
- asociatul B subscris 800 părți sociale din care 600 părți sociale cu aport în bani și 200 părți sociale cu aport în natură reprezentând mărfuri.

Aporturile urmează a fi depuse în termen de 30 zile de la data subscrierii potrivit contractului de societate și statutului.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor enunțate se prezintă astfel:

1. Subscrierea părților sociale de către cei doi asociați

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de activ	Sporire	Debit
1011 "Capital subscris nevărsat"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	=	1011 "Capital subscris nevărsat"	15 000	15 000
456/asociatul A: 11.000				
456/asociatul B: 4.000				
Subscrierea părților sociale				

2. Depunerea la scadență a aporturilor de către asociatul A

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de activ	Reducere	Credit
2133 "Mijloace de transport"	Cont de activ	Sporire	Debit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit

¹ Ibidem, pct. 423 alin (1) și (2).

		2		
%	=	456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	-	11 000
2133 "Mijloace de transport"			10 000	
5311 "Casa în lei"			1 000	
Depunerea la scadență a aporturilor de către asociatul A				

3. Depunerea la scadență a aporturilor de către asociatul B

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	Cont de activ	Reducere	Credit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit
371 "Mărfuri"	Cont de activ	Sporire	Debit

		3		
%	=	456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	-	4 000
5311 "Casa în lei"			3 000	
371 "Mărfuri"			1 000	
Depunerea la scadență a aporturilor de către asociatul B				

4. Înregistrat creșterea capitalului subscris vărsat de asociații A și B la scadență

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
1011 "Capital subscris nevărsat"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
1012 "Capital subscris vărsat"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

		4		
1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	15 000	15 000
Evidențierea creșterii capitalului subscris vărsat de asociații A și B la scadență				

Aplicația nr. 2

O societate comercială cu răspundere limitată având un capital social de 8 000 divizat în 800 părți sociale cu valoarea nominală unitară de 10 lei trebuie să restituie unui asociat, care dorește să se retragă, valoarea nominală a 100 părți sociale subscrise de acesta.

Reflectarea în contabilitate a operațiunii de reducere a capitalului social se prezintă astfel:

1. Înregistrat reducerea capitalului social

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
1012 "Capital subscris vărsat"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

1012 "Capital subscris vărsat"	=	456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	1 000	1 000
Diminuarea capitalului social cu valoarea nominală a părților sociale ce urmează a fi restituite				

2. Restituirea în numerar a valorii nominale a părților sociale retrase

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	=	5311 "Casa în lei"	1 000	1 000
Restituirea în numerar a valorii nominale a celor 100 părți sociale				

Aplicația nr. 3

O societate comercială pe acțiuni prezintă următoarea situație a capitalurilor proprii:

✓ capital social:	15 000
✓ rezerve:	1 400
Total capital propriu:	16 400
✓ număr de acțiuni:	100

$$\text{Valoarea nominală unitară} = \frac{15000}{100} = 150 \text{ lei/acțiune}$$

$$\text{Valoarea matematică contabilă} = \frac{16400}{100} = 164 \text{ lei/acțiune}$$

Adunarea generală a acționarilor hotărăște o emisiune suplimentară de 40 acțiuni, valoarea de emisiune (prețul de vânzare) fiind de 164 lei/acțiune.

Reflectarea în contabilitate a operațiunii de creștere a capitalului social se prezintă astfel:

1. *Subscrierea noilor acțiuni de către acționari.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de activ	Sporire	Debit
1011 "Capital subscris nevărsat"	Cont de pasiv	Sporire	Credit
1041 „Prime de emisiune"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	=	1011 "Capital subscris nevărsat"	6 560	-
		1041 „Prime de emisiune"		6 000
				560
Subscrierea celor 40 acțiuni de către noii acționari				
Valoarea nominală: 40 acțiuni x 150 lei/acț.=6 000 lei				
Valoarea de emisiune: 40 acțiuni x 164 lei/acț.= 6 560 lei				
Prima de emisiune = 6 560 – 6 000 = 560 lei				

2. *Vărsarea în numerar la subscriere a 50% din valoarea nominală a acțiunilor și integral valoarea primei de emisiune.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	Cont de activ	Reducere	Credit
5311 "Casa în lei"	Cont de activ	Sporire	Debit

5311 "Casa în lei"	=	456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	3 560	3 560
Vărsarea în numerar la subscriere a 50% din valoarea nominală a acțiunilor și integral valoarea primei de emisiune				

3. *Creșterea capitalului vărsat cu 50% din valoarea nominală a acțiunilor depuse*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
1011 "Capital subscris nevărsat"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
1012 "Capital subscris vărsat"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	3 000	3 000
Creșterea capitalului vărsat cu 50% din valoarea nominală a acțiunilor depuse				

Aplicația nr. 4

O societate comercială prezintă, la sfârșitul lunii decembrie a exercițiului N, următoarea situație:

- pierderea înregistrată de la începutul exercițiului până la începutul lunii decembrie este de 5 000 lei;
- cheltuielile efectuate în cursul lunii decembrie sunt în valoare de 12 000 lei;
- veniturile efectuate în cursul lunii decembrie sunt în valoare de 10 000 lei.

Înregistrare în jurnal a operațiunilor legate de rezultatul exercițiului se prezintă astfel:

1. Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
6XX Conturi de cheltuieli	Cont de activ	Reducere	Credit

121 „Profit sau pierdere”	1	=	6XX Conturi de cheltuieli	12 000	12 000
Închiderea conturilor de cheltuieli ale lunii decembrie					

2. Înregistrat închiderea conturilor de venituri

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Credit
7XX Conturi de venituri	Cont de pasiv	Reducere	Debit

7XX Conturi de venituri	2	=	121 „Profit sau pierdere”	10 000	10 000
Închiderea conturilor de venituri ale lunii decembrie					

3. Înregistrat reportarea pierderii aferente exercițiului N

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
121 „Profit și pierdere”	Cont de activ	Reducere	Credit
117 „Rezultatul reportat”	Cont de activ	Sporire	Debit

117 „Rezultatul reportat”	3	=	121 „Profit sau pierdere”	7 000	7 000
Înregistrat preluarea în exercițiul N+1, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților, a pierderii aferente exercițiului N de 7 000 lei					

Aplicația nr. 5

La sfârșitul lunii decembrie a exercițiului N, o societate comercială prezenta următoarea situație:

▪ veniturile totale cumulate de la începutul anului sunt în valoare de 570.000 lei;

▪ cheltuielile totale cumulate de la începutul anului sunt în valoare de 346.000 lei, din care cheltuielile cu impozitul pe profit sunt în valoare de 26.000 lei;

▪ cheltuielile nedeductibile (amenzi, cheltuieli de protocol nedeductibile, sponsorizări), mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit cumulate de la începutul anului sunt în valoare de 20 000 lei;

▪ venituri neimpozabile cumulate (dividende primite de la o altă societate) de 4.500 lei.

Rezultatul fiscal al exercițiului N este de : $570.000 - 320.000 + 20.000 - 4.500$ lei = 265.500 lei.

Impozitul pe profit cumulat de la începutul anului este: $16\% \cdot 265.500$ lei = 42.480 lei.

Cum impozitul pe profit înregistrat și achitat de la începutul anului este de 26.000 lei, rezultă că diferența de impozit pe profit datorat este de: $42.480 - 26.000 = 16.480$ lei

Înregistrarea în jurnal a operațiunilor legate de rezultatul exercițiului N se prezintă astfel:

1. Înregistrat diferența de impozit pe profit datorată pentru exercițiul N

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	Cont de activ	Sporire	Debit
4411 „Impozitul pe profit”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	4411 „Impozitul pe profit”	16 480	16 480
Înregistrat diferența de impozit pe profit datorată pentru exercițiul N.				

2. Înregistrat închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	Cont de activ	Reducere	Credit
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

121 „Profit sau pierdere”	2 =	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	16 480	16 480
Înregistrat închiderea contului 691, „Cheltuieli cu impozitul pe profit”				

3. *Înregistrat repartizarea, la sfârșitul exercițiului N, a 5% din profitului brut la rezerve legale*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
129 „Repartizarea profitului”	Cont de activ	Sporire	Debit
1061 „Rezerve legale”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

129 „Repartizarea profitului”	3 =	1061 „Rezerve legale”	12.500	12.500
Înregistrat repartizarea a 5% din profitul brut pentru rezerve legale, adică $5\% \times 250.000 = 12.500$, la sfârșitul exercițiului N				

4. *Înregistrat transferarea profitului net nerepartizat în exercițiul N asupra contului 117 „Rezultatul reportat”, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților în exercițiul N+1.*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
117 „Rezultatul reportat”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

121 „Profit sau pierdere”	4 =	117 „Rezultatul reportat”	195 020	195 020
Înregistrat transferarea, la începutul exercițiului N+1, a profitului net nerepartizat aferent exercițiului N asupra contului 117 „Rezultatul reportat”, adică $250.000 - (42.480 + 12.500) = 195.020$ lei.				

5. *Înregistrat repartizarea profitului net, în exercițiul N+1, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
1063 „Rezerve statutare sau contractuale”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
1068 „Alte rezerve”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
457 „Dividende de plată”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
117 „Rezultatul reportat”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

117 „Rezultatul reportat”	5 =	%	195 020	
		1063 „Rezerve statutare sau contractuale”		10 000
		1068 „Alte rezerve”		50 000
		457 „Dividende de plată”		135 020
Înregistrat repartizarea, în exercițiul N+1, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților, a diferenței din profitul net al exercițiului N.				

6. Înregistrat închiderea conturilor 129 „Repartizarea profitului” și 121 „Profit sau pierdere”, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților*

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
121 „Profit sau pierdere”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
129 „Repartizarea profitului”	Cont de activ	Reducere	Credit

121 „Profit sau pierdere”	6 =	129 „Repartizarea profitului”	12 500	12 500
Înregistrat profitul net al exercițiului N, repartizat pe destinații în exercițiul N+1, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a asociaților				

5.9.2. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile împrumutate

Pentru completarea necesităților proprii de trezorerie, entitățile pot recurge la atragerea de resurse suplimentare reunite sub denumirea de “împrumuturi și datorii asimilate”. Ele au fost incluse în clasa conturilor de capital datorită faptului că se referă la datorii pe termen lung, adică sunt sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. Sunt cuprinse sub denumirea generică de “împrumuturi și datorii asimilate” resurse eterogene din punct de vedere al conținutului, dar care îndeplinesc un rol asemănător în economia unei întreprinderi, și anume susținerea activității acesteia.

Obținerea acestor resurse străine generează obligații de rambursare la scadență, plata unor dobânzi și alte obligații contractuale.

Din această categorie a capitalului străin fac parte:

- împrumuturile din emisiuni de obligațiuni;
- creditele bancare pe termen lung;
- sumele datorate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun;

* După această operațiune contul 121 „Profit sau pierdere” va reflecta doar rezultatul exercițiului N+1.

- alte împrumuturi și datorii asimilate.

Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni sunt împrumuturi pe termen lung atrase de unitățile aflate temporar în dificultate care doresc dezvoltarea activității prin emisiunea unor titluri de credit de valori egale, numite obligațiuni, rambursabile la o anumită dată și generatoare de dobânzi anuale.

Reflectarea în contabilitate a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni se face cu ajutorul contului 161 **“Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”**.

Creditele bancare pe termen lung se referă la acele resurse străine pe care le primește o entitate de la societăți bancare specializate, termenele de rambursare depășind durata unui an. Creditele nerambursate la scadență sunt evidențiate și urmărite separat, pentru ele pretinzându-se dobânzi penalizatoare.

Reflectarea în contabilitate a acestor resurse se realizează cu ajutorul contului 162 **“Credite bancare pe termen lung”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de grad II:

- 1621 **“Credite bancare pe termen lung”**;
- 1622 **“Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”**;
- 1623 **“Credite externe guvernamentale”**;
- 1624 **“Credite bancare externe garantate de stat”**;
- 1625 **“Credite bancare externe garantate de bănci”**;
- 1626 **“Credite de la trezoreria statului”**;
- 1627 **“Credite bancare interne garantate de stat”**

Datoriile ce privesc imobilizările financiare prezintă o altă modalitate prin care o societate comercială poate obține resurse financiare. Astfel, societățile pot contracta împrumuturi pe termen lung de la alte societăți comerciale care dețin participații în capitalul acesteia.

Pentru evidența datoriilor privind sumele împrumutate de la aceste societăți comerciale se folosește contul 166 **“Datorii care privesc imobilizările financiare”**.

Alte împrumuturi și datorii asimilate se referă la depozite și garanții primite, valoarea imobilizărilor corporale luate în leasing financiar, valoarea bunurilor preluate în concesiune conform contractelor încheiate, garanții de bună execuție, precum și alte datorii asimilate. Evidența lor în contabilitate se ține cu ajutorul contului 167 **“Alte împrumuturi și datorii asimilate”**.

Împrumuturile și datoriile asimilate de natura celor prezentate anterior sunt purtătoare de dobânzi, iar reflectarea acestora în contabilitate se face cu ajutorul contului 168 **“Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”** care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1681 **“Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”**
- 1682 **“Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”**
- 1685 **“Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate”**
- 1686 **“Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate, asociate și entităților controlate în comun”**
- 1687 **“Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”**

Atunci când suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont distinct (169 “Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii”). Valoarea înregistrată în acest cont trebuie prezentată în bilanț ca o corecție a datoriei corespunzătoare, precum și în notele explicative și trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei.¹

Aplicație privind contabilitatea capitalurilor împrumutate

O societate comercială X contractează de la o bancă, în luna ianuarie exercițiul N, un credit pe termen de cinci ani în valoare de 15 000 lei cu o dobândă anuală de 10%. Creditul se rambursează eșalonat, în 5 rate anuale. Scadența ratelor este prevăzută pentru luna ianuarie a fiecărui an.

Înregistrarea în jurnal a operațiunilor legate creditul primit se prezintă în jurnal astfel:

1. Înregistrat primirea creditului

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
5121 “Conturi la bănci în lei”	Cont de activ	Sporire	Debit
1621 “Credite bancare pe termen lung”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

5121 “Conturi la bănci în lei”	=	1621 “Credite bancare pe termen lung”	15 000	15 000
Primirea creditului de 15 000 lei de la o bancă				

2. Înregistrarea dobânzii datorate aferentă exercițiul N

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
666 “Cheltuieli privind dobânzile”	Cont de activ	Sporire	Debit
1682 “Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

¹ *** OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/20014, pct. 365, alin (1) și (2).

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	1 500	1 500
Înregistrarea dobânzii datorate până la sfârșitul exercițiului N: 15 000 x 10% = 1 500				

3.Înregistrat rambursarea primei rate din creditul primit și a dobânzii anuale aferente

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
1621 "Credite bancare pe termen lung"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
5121 "Conturi la bănci în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	-	4 500
1621 "Credite bancare pe termen lung"			3 000	
1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"			1 500	
Înregistrat plata, în ianuarie exercițiul N+1, a primei rate din creditul primit și a dobânzii anuale datorate				

Notă: Operațiunile 2 și 3 se repetă și în următorii 4 ani, în condițiile în care dobânda anuală datorată este recalculată funcție de rambursările efectuate în fiecare an.

5.10. Analiza și funcționarea conturilor speciale

În literatura de specialitate conturile speciale pot fi întâlnite sub alte denumiri precum: conturi în afara bilanțului, conturi interinale* sau conturi intermediare.

Se mai numesc *conturi în afara bilanțului* deoarece soldul acestor conturi nu se regăsește în conținutul indicatorilor din activul sau pasivul bilanțului. Se numesc și *conturi în afara bilanțului* deoarece materia pe care ele o reflectă se referă la elemente aflate temporar în posesia entității, dar care aparțin altor unități. La rândul ei, societatea comercială poate ceda condiționat și provizoriu anumite valori economice.¹ Denumirea de *conturi intermediare* provine din faptul că ele funcționează pe o perioadă de timp limitată, având o funcțiune temporară.

* Prof.I.C.Panțu în lucrarea "Știința conturilor sau contabilitate în partidă dublă" (apărută la Brașov în 1907) le denumește "conturi interinale, de ordine, de formă"

¹ Horomnea, E., *Op. cit.*, p. 266.

Pentru conturile speciale, cu excepția conturilor 891 „Bilanț de deschidere,” și 892 „Bilanț de închidere,” normele contabile prevăd aplicarea metodei de înregistrare în partidă simplă, adică înregistrările se fac în debitul sau în creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

După natura materiei pe care o reflectă distingem trei categorii de conturi:

- conturi de ordine;
- conturi de evidență;
- conturi de drepturi eventuale și de angajamente eventuale.

Conturile de ordine au misiunea de a reflecta valori materiale aflate temporar și condiționat în posesia entității economice de referință, dar care nu aparțin acesteia. Asemenea misiune îndeplinesc conturile:

- ✓ 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie”;
- ✓ 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”;
- ✓ 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”;
- ✓ 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie”;
- ✓ 8039 „Alte valori în afara bilanțului”;
- ✓ 807 „Active contingente”.

Aceste conturi se debitează cu valorile materiale primite în posesie de către entitatea economică, conform documentelor întocmite (proces-verbal de închiriere, contract, proces-verbal de predare-primire, proces-verbal de păstrare în custodie) și se creditează cu valoarea acelorași bunuri restituite. Soldul conturilor reprezintă valorile materiale deținute de unitate dar care nu sunt în proprietatea sa.

Conturilor de evidență le revine misiunea de a reflecta aspecte complementare celor evidențiate prin conturile de bilanț sau prin conturile de rezultate pentru unele categorii de valori economice. Unele aspecte complementare se referă și la concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii. Potrivit reglementărilor contabile actuale acest aspect este reflectat, de regulă, în contabilitate cu ajutorul conturilor de bilanț, respectiv, conturile din grupa 35 „Stocuri aflate la terți”.

În această categorie se cuprind conturile:

▪ 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință” – ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli și a căror natură necesită urmărirea lor extrabilanțieră;

▪ 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență” – se referă la efectele scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență;

▪ 806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră” – ține evidența certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit.

Deoarece folosirea conturilor ce apar în bilanț nu este posibilă decât pentru drepturi și angajamente certe; consemnarea unor drepturi eventuale și a unor angajamente eventuale presupune existența unor conturi speciale numite **conturi de drepturi eventuale**, respectiv **conturi de angajamente eventuale**.

Sunt conturi de **drepturi eventuale** următoarele :

▪ 801 *"Angajamente acordate"* - reflectă creanța eventuală a unității asupra terților în cazul în care ea va fi determinată să plătească în locul terților suma constituind obiectul angajamentului;

▪ 8034 *"Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"* - ține evidența debitorilor scoși din activul unității ca insolvăbili sau dispăruți și care, conform dispozițiilor legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau la împlinirea termenului de prescripție;

▪ 8052 *"Dobânzi de încasat"* - reflectă dobânzile de încasat aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, care nu au ajuns la scadență;

▪ 809 *"Creanțe preluate prin concesiune"* - ține evidența valorii nominale a creanțelor preluate prin concesiune.

Conturile de angajamente eventuale sunt:

▪ 802 *"Angajamente primite"* - ține evidența angajamentelor primite de către unitate, respectiv creanța eventuală a terților asupra unității în cazul în care terții vor fi determinați să plătească în locul unității suma ce constituie obiectul angajamentului;

▪ 8036 *"Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"* - reflectă sumele datorate de unitate pentru bunurile preluate în concesiune, locație de gestiune sau chirie;

▪ 8051 *"Dobânzi de plătit"* - reflectă dobânzile de plătit aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, care nu au ajuns la scadență;

▪ 808 *"Datorii contingente"* - reflectă datoriile contingente, adică obligațiile potențiale apărute ca urmare a unor evenimente trecute și a căror existență va fi confirmată de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte.

Aceste conturi înregistrează în debitul lor creanțele sau angajamentele eventuale, în momentul apariției lor, și se creditează cu ocazia încetării sau stingerii acestor creanțe, respectiv angajamente.

Aplicație privind funcțiunea contului 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

Operațiuni:

1. Conform procesului verbal de primire din 20.04.201N, societatea "X" primește de la societatea "Y" produse finite ce urmează a fi depozitate pe o perioadă de 2 luni, costul de producție fiind de 2 000 lei.

2. Conform procesului verbal de predare din 20.06.201N se restituie societății "Y" produsele finite primite temporar în custodie.

Reflectarea în Registrul-jurnal a operațiunilor de mai sus se prezintă astfel:

1.	20.04.201N	Debit: 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" Înregistrat primirea în custodie a unor produse finite în valoare de 2 000 lei.	2 000	
2.	20.06.201N	Credit: 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" Restituirea produselor finite primite temporar în custodie în valoare de 2 000 lei.		2 000

Aplicație privind funcțiunea contului 8034 "Debitori scoși din activ urmăriți în continuare"

O societate comercială "P" are față de un debitor "D" o creanță în valoare de 300 lei. Ca urmare a faptului că debitorul "D" devine insolubil, se înregistrează scoaterea din evidență a creanței. Concomitent se înregistrează suma datorată de debitor în contul în afara bilanțului 8034 "Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare". După prescrierea termenului de urmărire se scoate din evidența contului 8034 valoarea creanței față de debitorul insolubil "D".

Reflectarea în Registrul-jurnal a operațiunilor de mai sus este următoarea:

1.	25.08.201N	654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” Se scoate din evidență debitorul devenit insolubil, valoarea creanței fiind de 300 lei.	=	461 „Debitori diverși”	300	300
2.	25.08.201N	8034 “Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” Se înregistrează în contul în afara bilanțului 8034 creanța față de debitorul scos din evidență			300	
3.	25.08.201(N+3)	8034 “Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” Se scoate din evidența contului 8034 creanța față de debitorul "D" ca urmare a prescrierii termenului de urmărire.				300

Aplicație privind funcțiunea contului 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență"

O societate comercială "A" livrează unui client "B" cu factura nr. 95/02.12.201N mărfuri evaluate la preț de vânzare negociat de 5 000 lei, TVA 24%. Pentru amânarea plății facturii nr. 95/02.12.201N societatea "B" emite un bilet la ordin cu scadența peste 2 luni.

Peste 1 lună societatea "A" remite băncii spre scontare biletul la ordin emis de societatea "B". În urma scontării, de către bancă a biletului la ordin, se încasează în contul de disponibil valoarea biletului la ordin, mai puțin taxa de scont de 3%.

La scadență, peste 2 luni, se scoate din evidență efectul scontat înainte de termen.

Reflectarea în contabilitatea societății "A" a operațiunilor de mai sus se prezintă astfel:

1.	02.12.201N			
4111 „Clienți”	=	%	6 200	-
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		5 000
		4427 „TVA colectată”		1 200
Livrat mărfuri cu factura nr. 95/02.11.201N unui client, preț de vânzare negociat de 5 000 lei, TVA 24%.				
2.	30.12.201N			
413 „Efecte de primit de la clienți”	=	411 „Clienți”	6 200	6 200
Primit de la client, în contul creanței de 6 200 lei, un bilet la ordin cu scadența peste 2 luni.				
3a.	30.01.201(N+1)			
5114 „Efecte remise spre scontare”	=	413 „Efecte de primit de la clienți”	6 200	6 200
Remis spre scontare băncii, înainte de scadență, biletul la ordin deținut, scont 3%.				
3b.	30.01.201(N+1)			
8037 "Efecte scontate neajunse la scadență"			6 200	
Concomitent, se evidențiază scontarea înainte de termen a biletului la ordin în contul în afara bilanțului 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență".				

4.	2.02.201(N+1)			
	%	=	5114 „Efecte remise spre scontare”	- 6 200
	5121 „Conturi la bănci în lei”			6 014
	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”			186
	Înregistrat încasarea, în urma scontării, a valorii biletului la ordin mai puțin taxa de scont de 3%.			
5.	28.02.200(N+1)			
		=	8037 ”Efecte scontate neajunse la scadență”	6 200
	La scadență, se înregistrează scoaterea din evidență a biletului la ordin scontat înainte de termen			

5.11. Analiza și funcționarea conturilor de gestiune

Sistemul de contabilitate din țara noastră, organizat după concepția dualistă, își organizează conturile astfel încât delimitează într-un circuit distinct pe cele care au ca obiect înregistrarea schimburilor și relațiilor cu terții precum și rezultatele financiare și într-un alt circuit conturile care înregistrează producția, costurile și rentabilitatea produselor, lucrărilor și serviciilor executate. Se formează astfel circuitul contabilității financiare sau generale și circuitul contabilității de gestiune.

Conturile clasei 9 din Planul de conturi general denumite "Conturi de gestiune" realizează retratarea, în cadrul contabilității de gestiune, a cheltuielilor de exploatare în scopul furnizării informațiilor privind:

- producția obținută exprimată în costuri prestabilite;
- producția obținută exprimată în costuri efective;
- diferențele între costurile prestabilite și cele efective;
- costurile directe pe articole de calculație aferente producției obținute în secțiile principale de fabricație;
- costurile directe pe articole de calculație aferente producției din secțiile auxiliare de fabricație; costurile indirecte de producție grupate pe articole de calculație;
- cota de cheltuieli indirecte de producție ce revine în mod rezonabil, fiecărui produs; cota de cheltuieli fixe ce reprezintă costul subactivității;
- cheltuielile generale de administrație pe articole de calculație; cheltuielile de desfacere pe articole de calculație;
- costul producției neeficiente (producție rebutate);
- costul producției în curs de execuție, pe articole de cheltuieli.

Practic, prin conturile din **clasa 9 „Conturi de gestiune”** sunt consemnate următoarele operațiuni:¹

a) preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor de producție care urmează a fi încorporate în costuri;

b) reclasarea cheltuielilor încorporabile pe locuri generatoare de costuri, pe purtători de costuri, pe articole de calculație și înregistrarea lor în conturile de calculație;

c) înregistrarea, urmărirea și controlul producției obținute în cursul unei perioade de gestiune, evaluată la costuri prestabilite;

d) determinarea și înregistrarea producției în curs de execuție stabilită la sfârșitul perioadei de gestiune, evaluată la costuri efective;

e) stabilirea și înregistrarea diferențelor dintre costurile efective și cele prestabilite pentru producția obținută.

Conturile de gestiune se caracterizează prin aceea că nu intră în corespondență cu conturi din alte clase și, la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, se soldează.

5.12. Aplicație privind contabilitatea cheltuielilor și a veniturilor

Societatea comercială "X" producătoare de bunuri are procesul de producție organizat într-o secție principală unde se obține un singur produs "A". La începutul perioadei de gestiune curente nu există producție neterminată, iar în stoc sunt 400 bucăți produs finit "A" evaluate la costul de producție prestabilit de 16,5 lei/buc., cu o diferență de preț favorabilă de 80 lei.

1. Producția obținută în cursul perioadei, conform bonului de predare nr. 38/29.07.201N, este de 1.000 bucăți produs "A", iar costul de producție prestabilit la care este consemnată recepția produselor este de 16,5 lei/buc. Pentru producția obținută în cursul perioadei s-au înregistrat următoarele consumuri:

2. materii prime date în consum conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 135/25.07.201N, evaluate la valoarea de înregistrare de 5.000 lei;

3. materiale consumabile date în consum conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 145/27.07.201N, evaluate la prețul de înregistrare de 800 lei;

4. se achiziționează, conform facturii nr. 263541/28.07.201N, pe seama unui avans de trezorerie materiale nestocate la costul de achiziție de 100 lei, TVA 24%;

5. consumul de energie electrică conform facturii nr. 270589/29.07.201N, în valoare de 1.500 lei, TVA 24%;

6. consumul de apă conform facturii nr. 494527/30.07.201N, are valoarea de 800 lei, TVA 24%;

¹ Budugan D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., Contabilitate de gestiune, Editura CECCAR, București, 2007, p 25-26.

7. reparațiile curente executate de o unitate specializată, conform facturii nr. 125347/30.07.201N, în valoare de 400 lei, TVA 24%;
8. serviciile poștale și taxele de telecomunicații facturate au valoarea de 450 lei, TVA aferentă 24%;
9. serviciile bancare achitate băncii prin contul de disponibil au valoarea de 299 lei;
10. salariile personalului înregistrate conform statului de salarii sunt în valoare totală de 5.000 lei;
11. contribuția unității la asigurările sociale aferentă salariilor personalului reprezintă 15,8%;
12. contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate reprezintă 5,2%, iar contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate 0,85%;
13. contribuția unității la fondul de șomaj aferentă salariilor personalului reprezintă 0,5%;
14. amortizarea lunară a imobilizărilor corporale are valoarea de 400 lei.

Se au în vedere și următoarele operațiuni:

15. Prin retratarea cheltuielilor în cadrul contabilității de gestiune s-a stabilit că nivelul costului de producție efectiv este de 16,349 lei/buc.;
16. S-au livrat unui client "C", cu factura nr. 487579/30.07.201N, 1.100 bucăți produs "A" la un preț de vânzare negociat de 20 lei/buc, TVA 24%;
17. Se încasează, prin contul de disponibil, înainte de scadență, factura nr. 487579/30.07.201N pentru produsele livrate clientului "C", acordându-se un scont de 2%;
18. Se înregistrează dobânda lunară datorată de 500 lei aferentă unui credit bancar pe termen scurt;
19. Se încasează, prin contul de disponibil, dobânda lunară aferentă disponibilităților păstrate în contul deschis la bancă de 10 lei;
20. Se vinde unei societăți "Y", conform facturii nr. 425126/28.07.201N, un utilaj la prețul de vânzare negociat de 7.000 lei, TVA 24%. Valoarea contabilă a utilajului vândut este de 10.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării este de 6.000 lei;
21. Conform scadențarului cheltuielilor anticipate, se înregistrează rata scadentă în luna curentă de 120 lei, din valoarea abonamentelor la publicații de specialitate, făcute pentru întregul an;
22. Se încasează, prin contul de disponibil de la o societate "B", suma de 2.480 lei, din care 1.000 lei reprezintă chiria pentru luna curentă pentru un spațiu dat cu chirie, iar 1.000 lei chiria încasată anticipat pentru luna următoare, TVA 24%;
23. La sfârșitul lunii, se închid conturile de venituri și cele de cheltuieli cu ajutorul contului 121 "Profit sau pierdere";
24. Se stabilește și se înregistrează impozitul pe profit (cota 16 %);
25. Se regularizează TVA.

În Registrul-jurnal contabilizarea operațiunilor de mai sus se prezintă astfel:

345 „Produse finite”	1	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	16.500	16.500
Înregistrat obținerea produselor finite, conform bonului de predare nr. 38, la cost prestabilit: 1.000 buc. x 16,5 lei/buc = 16.500 lei.					
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	2	=	301 „Materii prime”	5.000	5.000
Înregistrat consumul de materii prime de 5.000 lei, conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 135.					
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	3	=	302 „Materiale consumabile”	800	800
Înregistrat consumul de materiale în valoare de 800 lei, conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 145.					
%	4	=	542 „Avansuri de trezorerie”	-	124
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”				100	
4426 „TVA deductibilă”				24	
Înregistrat achiziționarea materialelor nestocate de 100 lei, TVA 24% dintr-un avans de trezorerie.					
%	5	=	401 „Furnizori”	-	1.860
605 „Cheltuieli privind energia și apă”				1.500	
4426 „TVA deductibilă”				360	
Înregistrat consumul de energie de 1.860 lei, TVA inclusă, conform facturii nr. 270589.					
%	6	=	401 „Furnizori”	-	992
605 „Cheltuieli privind energia și apă”				800	
4426 „TVA deductibilă”				192	
Înregistrat consumul de apă, conform facturii nr. 494527, în valoare de 992 lei, TVA inclusă.					
%	7	=	401 „Furnizori”	-	496
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”				400	
4426 „TVA deductibilă”				96	
Înregistrat reparațiile curente executate de terți, conform facturii nr. 125347, în valoare de 400 lei, TVA 24%.					

	8			
%	=	401 „Furnizori”	-	558
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”			450	
4426 „TVA deductibilă”			108	
Înregistrat serviciile poștale și taxele de telecomunicații de 558 lei, TVA inclusă.				
	9			
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	299	299
Înregistrat cheltuielile cu serviciile bancare de 299 lei, conform extraselor de cont.				
	10			
641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal-salarii datorate”	5.000	5.000
Înregistrat salariile cuvenite angajaților de 5.000 lei, conform statului de salarii.				
	11			
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”	790	790
Înregistrat contribuția unității la asigurările sociale de 790 lei (5.000 x 15,8%).				
	12			
6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	303	303
Înregistrat contribuția unității la asigurările sociale de sănătate de 260 lei (5.000 x 5,2%) și contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate 43 lei (5.000 x 0,85%).				
	13			
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	=	4371 „Contribuția unității la ajutorul de șomaj”	25	25
Înregistrat contribuția unității la ajutorul de șomaj de 25 lei (5.000 x 0,5 %).				
	14			
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	400	400
Înregistrat amortizarea lunară a imobilizărilor corporale de 400 lei.				

348 „Diferențe de preț la produse” = 15 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” 151 151

Înregistrat diferențele de preț favorabile aferente produselor obținute în cursul perioadei:

- cost prestabilit: 1.000 buc x 16,5 lei/buc = 16.500 lei

- cost efectiv: 1.000 buc. x 16,349 lei/buc = 16.349 lei

- diferențe preț favorabile: 151 lei

4111 „Clienți”

16a

=

%

27.280

7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”

4427 „TVA colectată”

22.000

5.280

Înregistrat livrarea produselor finite clientului „C”, conform facturii nr. 487579:

preț negociat: 1.100 buc x 20 lei/buc = 22.000 lei

TVA 24 %: 22.000 x 24 % = 5.280 lei

Total factură: 27.280 lei

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

16b

=

%

17.968

345 „Produse finite”

348 „Diferențe de preț la produse”

18.150

182

Înregistrat descărcarea gestiunii de produsele vândute:

- cost prestabilit: 1.100 buc. x 16,5 lei/buc. = 18.150 lei

- pentru stabilirea diferențelor de preț aferente produselor livrate se va

determina coeficientul de repartizare: $k_{348} = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}}$. Cartea

mare pentru cele două conturi se prezintă astfel:

D	345	C
Si	6.600	18.150
	16.500	
Rd	16.500	18.150
Tsd	23.100	18.150
		4.950
		Sfd

D	348	C
Si	80	181,5
	151	
Rd	151	181,5
Tsd	231	181,5
		49,5
		Sfd

$$k_{348} = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}} = \frac{80 + 151}{6.600 + 16.500} = \frac{231}{23.100} = 0,01$$

Diferențele de preț favorabile aferente produselor livrate sunt:

$$k_{348} \times Rc_{345} = 0,01 \times 18.150 = 182$$

% 5121 „Conturi la bănci în lei” 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate” 4427 „TVA colectată” Încasat, înainte de scadență, contravaloarea facturii nr. 487579 pentru mărfurile vândute clientului "C" acordându-se un scont de 2%: Factura: 27.280 lei Scont: $2\% \times 27.280 = 546$ lei Suma de încasat: 26.734 lei $TVA = 546 \cdot \frac{24}{124} = 106$	17 =	4111 „Clienți”	- 26.734 440 106	27.280
666 „Cheltuieli privind dobânzile” Înregistrat dobânda aferentă creditului	18 =	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt” bancar pe termen scurt de 500 lei.	500	500
5121 „Conturi la bănci în lei” Încasat, conform extraselor de cont, dobânda aferentă disponibilităților păstrate în cont de 10 lei.	19 =	766 „Venituri din dobânzi”	10	10
461 „Debitori diverși” Înregistrat, vânzarea unui utilaj la prețul de vânzare de 7.000 lei, TVA 24%, conform facturii nr. 425126.	20a =	% 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” 4427 „TVA colectată”	8.680	- 7.000 1.680
% 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” 2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” Scăderea din gestiune a utilajului vândut conform facturii nr. 425126. Valoarea contabilă a utilajului vândut este de 10.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării este de 6.000 lei.	20b =	2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	- 4.000 6.000	10.000
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” Înregistrat, cheltuielile cu abonamentele aferente lunii curente.	21 =	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	120	120

4111 „Clienți”	22a =	%	2.480	-
472 „Venituri înregistrate în avans”				1.000
706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”				1.000
4427 „TVA colectată”				480
Înregistrat chiria pentru luna curentă și cea următoare pentru un spațiu dat cu chirie de 2.480 lei, TVA inclusă.				
5121 „Conturi la bănci în lei”	22b =	%	2.480	2.480
4111 „Clienți”				
Încasat chiria pentru luna curentă și cea următoare pentru un spațiu dat cu chirie de 2.480 lei.				
%	23a =	121 „Profit sau pierdere”		
7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”			22.000	30.010
706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”			1.000	
7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”			7.000	
766 „Venituri din dobânzi”			10	
Închiderea conturilor de venituri.				
D	711		C	
	17.968	16.500		
		151		
Rd	17.968	16.349	Rc	
Tsd	17.968	16.349	Tsc	
		1.619	Sfd	
Contul 711 prezintă Sfd.				
121 „Profit sau pierdere”	23b =	%	22.426	-
601 „Cheltuieli cu materiile prime”				5.000 800
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”				100
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”				2.300
605 „Cheltuieli privind energia și apă”				400
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”				450
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”				299
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”				5.000

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	790
6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	25
6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	303
6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	4.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	500
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	440
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”	400
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	1.619
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Închiderea conturilor de cheltuieli.

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”		24a	= 4411 „Impozit pe profit”		1.213	1.213
D	121		C			
	22.426		30.010			
Rd	22.426		30.010	Rc		
Tsd	22.426		30.010	Tsc		
Sfc	7.584					

Impozitul pe profit $16\% \times 7.584 = 1.213$ lei.

121 „Profit sau pierdere”	24b	= 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”		1.213	1.213
---------------------------	-----	---	--	-------	-------

Închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

4427 „TVA colectată”	25	=		%	7.440	-
				4423 „TVA de plată”		6.554
				4426 „TVA deductibilă”		780

D	4426	C	D	4427	C
	24			106	5 280
	360				1 680
	192				480
	96				
	108				
Rd	780	- Rc	Rd	106	7 440 Rc
Tsd	780	- Tsc	Tsd	106	7 440 Tsc
		780 Sfd	Sfc	7.334	

Înregistrat TVA de plată de 6.554 lei (TVA colectată de 7.440 lei- TVA deductibilă de 780 lei).

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Care sunt cele trei cicluri principale în care se grupează ansamblul de operații ce au loc într-o perioadă de gestiune în cadrul unei entități contabile?
2. Care sunt cazurile particulare privind contabilitatea achizițiilor de bunuri, lucrări sau servicii?
3. Cum definesc normele contabile ciclul de exploatare?
4. Care sunt conturile din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” ce pot interveni în operațiile de achiziții?
5. Care sunt operațiunile ce vizează intrări sau ieșiri de active imobilizate?
6. Care sunt conturile cu ajutorul cărora se consemnează deprecierea activelor imobilizate și cum funcționează aceste conturi?
7. Ce regimuri de amortizare sunt permise de lege în România?
8. Prezentați metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din entitate.
9. Care sunt metodele de organizare a contabilității sintetice și analitice a stocurilor și a producției în curs de execuție?
10. Ce rol au conturile de diferențe de preț?
11. Explicați funcțiunea contului 348 „Diferențe de preț la produse”.
12. Explicați funcțiunea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.
13. Cu ajutorul căror conturi sunt reflectate în contabilitate decontările cu personalul, asigurările și protecția socială?
14. Care sunt documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor privind trezoreria?
15. Prezentați succint funcțiunea contului 442 „Taxa pe valoare adăugată”.
16. Cum funcționează conturile 411 „Clienți” și 418 „Clienți - facturi de întocmit”?
17. Cum funcționează contul 581 „Viramente interne” și ce rol are acesta?
18. Ce rol au conturile de decontări cu bugetul statului și ce conturi fac parte din această categorie?
19. La ce se referă conturile de imobilizări financiare și cum funcționează aceste conturi?
20. Cum funcționează contul de rezultate finale 121 „Profit sau pierdere” și cum se structurează cheltuielile și veniturile în acest cont?

TESTE - GRILĂ

1. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de imobilizări necorporale:

- a. 201
- b. 203
- c. 205
- d. 208
- e. 233

Răspuns: a, b, c și d

2. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de stocuri care pot interveni în operațiunile de achiziții:

- a. 301
- b. 302
- c. 303
- d. 341
- e. 371

Răspuns: a, b, c și e.

3. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de imobilizări financiare:

- a. 261
- b. 262
- c. 265
- d. 26
- e. 269

Răspuns: a, b, c și d.

4. Formula contabilă $5121 = 4111$ poate avea următoarea explicație:

- a. primirea de bani de la asociați;
- b. plata unei sume către clienți ;
- c. încasarea unei sume prin contul de disponibil de la clienți.

Răspuns: c

5. Formula contabilă $601 = 301$ poate avea următoarea explicație :

- a. înregistrat consum de materii prime;
- b. înregistrat aprovizionarea cu materii prime de la furnizori;
- c. înregistrat plus de materii prime la inventar

Răspuns: a

6. Descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a produselor finite vândute se înregistrează conform formulei contabile următoare:

- a.701= 345
- b.607=345
- c.4111=345
- d.711=345

Răspuns: d

9. Prin articolul contabil :

456	=	1011	10 000	10 000	
-----	---	------	--------	--------	--

se înregistrează :

- a. subscrierea la capitalul social cu 10 000 lei;
- b. majorarea capitalului subscris nevărsat cu 10 000 lei ;
- c. restituirea aportului în bani de 10 000 lei.

Răspuns: a

10. Achiziția unui program informatic pentru evidența salariilor în valoare de 10 000 lei, TVA 24 % se înregistrează astfel:

a. % = 401

208

4426

b. % = 404

208

4426

c. % = 404

208

4427

Răspuns: b

11. Plata avansului chenzinal, conform listelor de avans de 200 000 lei se înregistrează astfel:

a. 425 = 581

b. 5311 = 425 ;

c. 425 = 5311

Răspuns: c

12. Transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă se înregistrează astfel:

a. 4426 = 4427 ;

b. 4428 = 4426 ;

c. 4428 = 4427 ;

d. 4426 = 4428.

Răspuns: d

CAPITOLUL 6

DOCUMENTAREA,

PROCEDEU AL METODEI

CONTABILITĂȚII, PREMISĂ A IMAGINII

FIDELE

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *definiția, conținutul și structura documentelor economice (justificative);*
- *clasificarea documentelor economice;*
- *tipizarea și verificarea documentelor;*
- *circuitul documentelor economice;*
- *reconstituirea, arhivarea și păstrarea documentelor economice.*

Preliminarii

Știință pozitivă, contabilitatea există și evoluează mereu în căutarea adevărului. Obiectivul de performanță al contabilității, *obținerea imaginii fidele*, are la bază, printre altele, procedeul documentării.

Principala sursă de drept contabil, Legea contabilității, precizează faptul că „orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei, într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de *document justificativ*.“¹

Cauze diverse, interne și externe, declanșează o multitudine de operațiuni economice: achiziția sau vânzarea de bunuri și servicii, încasarea creanțelor sau veniturilor, achitarea unei datorii, angajarea cheltuielilor, constatarea unor plusuri sau minusuri de inventar etc.

Pentru a ajunge „materie primă“ în „laboratorul“ contabilității, fiecare dintre aceste operații trebuie consemnate în documente adecvate.

Contabilitatea probează, în acest caz, *funcția pasivă*, de consemnare sau înregistrare a unor fapte și fenomene economice trecute, consumate deja. Înregistrarea ca atare a oricărei operațiuni economice poate avea loc numai pe bază de documente justificative.

¹ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 454/18.06.2008, art.6, alin. (1)

6.1. Documentele economice.

Definiție, conținut, structură și funcții

În sensul cel mai general, **documentul** este „*actul prin care se adevărește, se constată sau se recunoaște o obligație, respectiv mărturie care servește la cunoașterea unui fapt real, actual sau din trecut.*”¹

Documentarea semnifică procesul de consemnare și culegere a datelor referitoare la desfășurarea unei operațiuni economice, la momentul și locul producerii acesteia. Reamintim că documentarea este unul din procedeele comune ale metodei contabilității, alături de evaluare și inventariere.

Documentele economice (justificative) reprezintă actele scrise care consemnează operațiile economice și financiare în momentul efectuării lor.

Întocmirea lor urmărește un dublu scop:

- constituie dovada înfăptuirii operației respective;
- asigură baza înregistrărilor în contabilitate.

Din cel de-al doilea aspect derivă caracterul justificativ al documentelor economice și motivația denumirii lor în aceeași manieră.

6.1.1. Conținutul documentelor justificative

Legea contabilității și Ordinul nr. 3512/2008 precizează normele metodologice privind întocmirea și utilizarea formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, referitoare la activitatea financiară și contabilă, inclusiv, modelele acestora.²

Entitățile sunt obligate să consemneze operațiunile economice și financiare în momentul efectuării lor în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

Referitor la conținutul documentelor, menționăm prezența în structura acestora a două categorii de elemente:

• **Elemente comune** (principale sau obligatorii) pentru majoritatea categoriilor de documente, cu referire la:

- ◆ denumirea documentului;
- ◆ denumirea și sediul unității care întocmește documentul (dacă este cazul);
- ◆ compartimentul sau sectorul care a întocmit documentul (dacă este cazul);
- ◆ numărul și data documentului;
- ◆ părțile participante la efectuarea operațiunii economice (dacă este cazul);
- ◆ conținutul succint al operațiunii și temeiul legal al acesteia (dacă este cazul);

¹ *** , *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ed. Academiei, București, 1999, p. 214

² *Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile*, publicat în M.O., Partea I, nr.870/23.12.2008

- ◆ date cantitative și/sau valorice referitoare la operația consemnată (dacă este cazul);
- ◆ semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice, a celor care avizează și a celor în drept să aprobe operațiile respective;
- ◆ alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor economice în documente justificative.

• **Elementele specifice** au, în principiu, un rol de completare, asigurând detalierea operației economice consemnate. Bunăoară, factura conține elemente referitoare la comandă, contract, aviz de însoțire, document de transport, conturile la bănci ale părților etc.

6.1.2. Funcțiile documentelor justificative

Prin natura și conținutul lor, documentele economice îndeplinesc următoarele funcții:

- *funcția de consemnare letrică și cifrică*, cantitativă și valorică a operațiilor economice, efectuate în cadrul unei entități;
- *funcția justificativă*, de fundamentare a înregistrării oricărei operațiuni economice în contabilitate;
- *funcția de verificare a activităților desfășurate* de firmă, cu implicații asupra controlului disciplinei financiare, mobilizării rezervelor, creșterii eficienței și rentabilității etc.;
- *funcția de asigurare a integrității averii sau patrimoniului*, care rezultă din faptul că prin documente sunt stabilite răspunderi, sunt asumate oficial drepturi și obligații, referitoare la existentul și modificarea averii firmei;
- *funcția de determinare a costului efectiv de producție*, consemnată evident în documentele privitoare la cheltuielile de producție;
- *funcția juridică sau probantă*, care derivă din utilizarea documentelor în soluționarea unor litigii, expertize, minusuri în gestiune, fraude etc., inclusiv în cercetarea întreprinsă de către organele judiciare.

6.2. Clasificarea documentelor economice

Clasificarea documentelor economice poate fi realizată după următoarele criterii:

1. După natura operațiilor consemnate, deosebim:

- *documente privind activitatea financiar-contabilă* (referitoare la active imobilizate, circulante, resurse proprii, străine etc.);
- *documente pentru alte activități* (care nu constituie acte justificative pentru înregistrările contabile). Ele se referă la activități de control tehnic de calitate, metrologie, cercetare, proiectare, personal etc.

2. După funcția pe care o îndeplinesc, deosebim:

- *documente de dispoziție* - sunt cele care transmit un ordin de executare a unei operații economice, cum ar fi: dispoziția de plată (încasare), dispoziția de livrare, ordinul de plată, comanda etc.

Remarcă:

Întrucât documentele de dispoziție nu atestă executarea efectivă a operației economice, ele nu pot servi ca bază pentru înregistrarea în contabilitate.

- *documentele de execuție* - confirmă executarea unei dispoziții și implicit a unei operații economice. Din acest motiv, ele constituie temeiul legal pentru înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice: bonul de consum, chitanța, factura, procesul-verbal de recepție etc.

- *documentele mixte sau combinate* - conțin atât o dispoziție, cât și dovada îndeplinirii operațiunii respective. Bunăoară, bonul de consum conține, în prima parte, elemente de dispoziție, referitoare la solicitarea eliberării din depozit a unor cantități de materii prime, iar în partea a doua, elemente de execuție, rezultate din cantitățile efectiv eliberate de gestionar.

3. După locul unde sunt întocmite și circulă, deosebim:

- *documentele interne* - se întocmesc în cadrul firmei, cu referire la operații curente, unele dintre acestea circulând numai în interiorul unității (bon de consum, nota de predare produse), altele ieșind în afara mediului firmei: facturile întocmite de firmă pentru vânzări de bunuri, prestări de servicii, cecurile etc.

- *documentele externe* - sunt întocmite de terți (în afara firmei), dar se referă la raporturile economico-juridice ale firmei cu aceștia: facturile furnizorilor, extrase de cont de la bancă, cecurile terților etc.

4. După aria de utilizare, deosebim:

- *documentele generale sau comune* - care sunt folosite, în mod unitar, de către toate ramurile de activitate: bonul de consum pentru consumuri de stocuri, chitanțe pentru sume încasate, statul de plată a salariilor etc.;

- *documentele specifice* - care sunt utilizate numai în anumite sectoare de activitate: nota de predare produse pentru unitățile productive, devizele pe obiect și pe categorii de lucrări în unitățile de construcții etc.

5. După forma de prezentare, deosebim:

- *documentele tipizate* - întocmite pe formulare tip, precizate expres în Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune privind activitatea financiară și contabilă. Se includ aici majoritatea documentelor economice și, în totalitate, documentele comune sau generale de genul registrelor obligatorii (Jurnalul, Cartea-mare și Registrul inventar), bonul de consum, fișa mijlocului fix, dispoziția de livrare, chitanța, registrul de casă etc.

- *documentele netipizate* - nu au un format specific sau standardizat, întocmindu-se funcție de necesități, fie pe formulare specifice, fie pe hârtie simplă.

6. După *regimul de tipărire, folosire și evidență*, deosebim:

- *documente întocmite pe formulare cu regim special* (de tipărire, numerotare, gestionare, evidență, folosire și arhivare). Se includ aici: chitanțele, facturile, cecurile, efectele de comerț, avizele de însoțire etc.;
- *documente întocmite pe formulare cu reglementări exprese de tipărire, gestionare, numerotare, folosire și justificare, de genul:*
 - * imprimare cu valoare nominală: timbre fiscale, bilete de călătorie, mărci poștale etc.;
 - * bonuri cantități fixe de carburanți, certificate medicale, certificate de înmatriculare, permise de călătorie etc.
- *documente întocmite pe formulare cu regim uzual*, nesupuse restricțiilor speciale privind tipărirea, numerotarea, gestionarea, folosirea și justificarea lor. Se includ aici: centralizatoare, documente cumulative, procese-verbale de constatare etc.

7. După *numărul operațiilor economice consemnate*, deosebim:

- *documente singulare*, care conțin date referitoare la o singură operație economică: chitanță, bon de consum, factură etc.;
- *documente cumulative sau centralizatoare* sunt cele care conțin date referitoare la mai multe operațiuni de același fel (centralizatorul consumurilor de materii prime, al statelor de plată a salariilor, borderoul facturilor, centralizatorul intrărilor sau ieșirilor de produse finite etc.).

8. După *locul și momentul întocmirii lor*, deosebim:

- *documente primare*, care se întocmesc, de regulă, la locul și momentul producerii operațiunii economice: factură, chitanță, bon de consum etc.;
- *documente secundare* se întocmesc ulterior sau concomitent cu documentele primare, servind drept bază în operațiuni de centralizare, verificare etc. (documente cumulative, centralizatoare etc.).

O prezentare succintă a clasificării documentelor economice este realizată în fig. nr. 6.1.

6.3. Tipizarea și verificarea documentelor

Tipizarea documentelor constă în elaborarea unor formulare de documente unitare din punct de vedere al mărimii, conținutului și destinației.

În consecință, același document va fi utilizat pentru consemnarea aceluiași gen de operație, indiferent de sectorul sau ramura de activitate.

Avantajele tipizării:

- asigurarea unui sistem unitar de evidență, cu implicații favorabile asupra prelucrării și centralizării operative a informațiilor;
- utilizarea acelorași documente primare pentru contabilitate, statistică și evidență operativă (primară);
- reducerea cheltuielilor generate de imprimarea documentelor;
- simplificarea operațiunilor de completare sau redactare a documentelor;

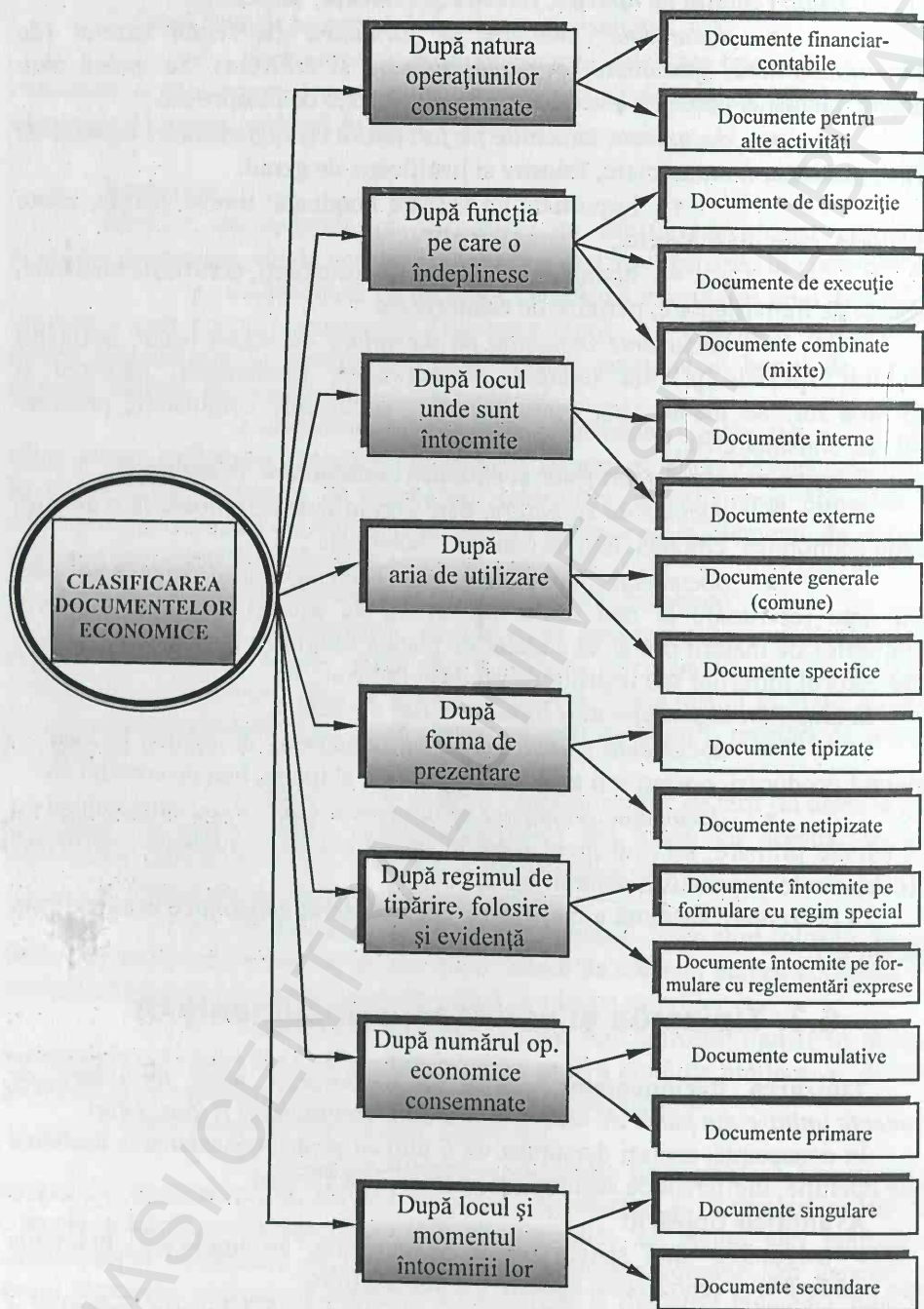


Figura nr. 6.1. - Clasificarea documentelor economice

- reducerea numărului de documente la strictul necesar și evitarea paralelismului acestora;
- optimizarea conținutului documentelor și stabilirea circuitului acestora pe traseele cele mai raționale.

Verificarea documentelor economice *semnifică ansamblul operațiunilor întreprinse asupra formei și fondului documentelor, în scopul depistării eventualelor erori sau ilegalități.* În principiu, se urmărește înlăturarea neregulilor menționate, înainte de momentul înregistrării acestora în contabilitate.

Verificarea documentelor privește următoarele aspecte:

6.3.1. Verificarea formei

Acest tip de verificare urmărește în principal:

- *adecvarea* documentului la natura operației consemnate;
- *completarea integrală* a rubricilor documentului;
- existența *semnăturilor* impuse de natura operațiunii consemnate;
- *respectarea regulilor* privind eventualele corecturi conținute în documente.

6.3.2. Verificarea fondului

Aceasta se referă la:

- *realitatea* operației, privește constatarea producerii efective a operației economice la data, locul și în condițiile consemnate în document;
- *necesitatea* operației controlează măsura în care operația respectivă a fost utilă pentru activitatea firmei;
- *oportunitatea* operației urmărește gradul în care aceasta se justifică din punct de vedere al momentului și locului în care a fost sau urmează să fie efectuată;
- *legalitatea* operației are în vedere încadrarea acesteia în prevederile normelor legale;
- *eficiența* sau economicitatea operației controlează gradul în care desfășurarea operației respective nu contravine „raționalismului economic”, ideii de rentabilitate și profit.

6.3.3. Verificarea aritmetică

Verificarea aritmetică presupune controlul preluării corecte în documente a datelor cifrice, inclusiv, exactitatea calculelor efectuate.

Remarcă:

Pentru a asigura acuratețea verificării documentelor, aceasta trebuie efectuată de persoane diferite de cele care le-au întocmit. Controlul operațiilor înregistrate în contabilitate este realizat de:

- persoane care conduc contabilitatea;

- persoane care execută controlul financiar preventiv sau controlul financiar de gestiune;
- cenzori sau alte persoane împuternicite de unitate;
- organele de control financiar și fiscal ale statului.

6.3.4. Procedee de corectare (rectificare) a erorilor din documente

Eventualele erori constatate cu ocazia întocmirii sau verificării documentelor se corectează prin tăierea cu o singură linie a textului sau cifrei greșite, astfel încât textul și suma inițială să poată fi citite și după operația de corectură. Deasupra acestei intervenții se vor înscrie, atent și lizibil, textul și suma corectă. Rectificarea erorilor are loc în același mod pe toate exemplarele documentului, cu certificarea sau confirmarea prin dată și semnătură a persoanelor care au întocmit actul respectiv. Eventualele erori comise la întocmirea documentelor de casă și bancă (cecuri, chitanțe, dispoziții de încasare sau plată) atrag după sine anularea acestora și repetarea operațiunii de întocmire cu maximă atenție.

6.4. Circuitul documentelor economice

Circuitul documentelor reprezintă traseul parcurs de aceste suporturi informaționale de la momentul întocmirii, respectiv, al intrării lor în unitate și până la cel al arhivării.

Actualitatea informației contabile depinde esențial de respectarea termenelor de întocmire și predare a documentelor, inclusiv de stabilirea unor circuite optime ale acestora. Raționalizarea ultimului aspect presupune:

- fixarea celor mai scurte trasee pentru circulația documentelor, printr-un număr minim de verigi (birouri, compartimente, servicii);
- evitarea traseelor încrucișate sau paralele între documente care conțin informații similare;
- abandonarea tendințelor birocratice, care solicită inutil nevoia de „acoperire” cu documente, chiar și atunci când acestea nu prezintă utilitate.

Pentru a introduce rigoare și operativitate în mișcarea documentelor, se întocmesc grafice de circulație, cu referire la:

- denumirea documentelor care se întocmesc de fiecare structură organizatorică (compartiment, birou, serviciu);
- lucrările care revin fiecărei structuri în parte;
- termene de execuție;
- persoane responsabile de îndeplinirea lucrărilor;
- destinația sau compartimentul căruia trebuie să fie transmis fiecare document.

În funcție de *conținut și sfera de cuprindere*, deosebim:

- *grafice individuale* care stabilesc operațiile, respectiv, lucrările de contabilitate pe care le execută fiecare salariat, termene de executare și compartimentul sau persoana către care acestea se transmit.

- *grafice pe compartimente* au un conținut similar cu cel menționat anterior, dar se referă exclusiv la nivelul compartimentelor întreprinderii.

- *grafice generale sau sintetice* vizează un ansamblu de operații, cu antrenare generală, necesare realizării unor lucrări cu grad ridicat de complexitate.

Extinderea mijloacelor moderne de calcul atrage după sine mutații esențiale și în domeniul documentelor economice. Avem în vedere creșterea spectaculoasă a vitezei de prelucrare și transmitere a informației conținute în documente, reducerea numărului de erori și, implicit, sporirea gradului de actualitate (relevanță) al informației contabile. Probleme deosebite apar în ceea ce privește controlul, verificarea și securitatea informațiilor conținute în cadrul sistemelor de prelucrare automată a datelor.

6.5. Reconstituirea documentelor

Reconstituirea este necesară în situațiile în care se constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unui document justificativ. În cel mult trei zile de la data când conducătorul unității a luat cunoștință de această situație, va instrumenta încheierea unui proces-verbal din care să rezulte:

- denumirea documentului pierdut;
- numărul și data acestuia;
- numele persoanei responsabile de păstrarea documentului;
- circumstanțele în care s-a constatat lipsa documentului.

La cele enunțate, se adaugă declarația scrisă a persoanei însărcinate cu păstrarea documentului.

Pe baza acestui „Dosar de reconstituire“, în cel mult zece zile, are loc refacerea documentului dispărut, care va purta mențiunea „RECONSTITUIT“. Dacă ulterior se descoperă documentul original, se procedează la anularea actului reconstituit și la clasarea lui în „Dosarul de reconstituire“.

6.6. Arhivarea și păstrarea documentelor

Preliminarii

Privită retroactiv, contabilitatea este „istoria“ scrisă a vieții economice a unei societăți. Prin datele ei, se păstrează meticulos elemente reprezentative ale performanței economice trecute, maniera în care au fost consumate resurse, obținute efecte și rezultate. În această „radiografie“, poate fi revăzută, în integritatea ei, averea unei entități, modificările sale, inclusiv factorii responsabili de această evoluție.

Pe de altă parte, faptele și tranzacțiile economice sunt înțelegeri scrise prin care se stabilesc și transmit drepturi și obligații între părți. Concesiunea se putea

extinde recent până la 99 de ani, actualmente această limită fiind redusă la jumătate.

Așadar, operațiunile economice consemnate în documente justificative și prelucrate contabil, angajează o responsabilitate de lungă durată. Deviza „*Verba volant, scripta manent.*” („Vorba zboară, scrisul rămâne.”) operează curent pe planul contabilității.

Nevoia de stocare pentru o perioadă determinată a fiecărui act scris, fie el document justificativ sau produs sinteză al contabilității, a devenit o dimensiune a științei conturilor.

6.6.1. Arhivarea documentelor

Arhivarea reprezintă procesul de stocare într-o ordine strict determinată a documentelor economice în vederea păstrării și reapelării lor, ori de câte ori este cazul.

După ce documentele au parcurs toate etapele circuitului lor, urmează operațiunea de aranjare a acestora după criterii riguroase, asigurându-se astfel păstrarea sau arhivarea lor. Ordonarea documentelor, cunoscută în literatura de specialitate și sub numele de *clasare*, poate fi realizată după următoarele criterii:

- *Criteriul cronologic* - constă în gruparea documentelor în ordinea strictă a întocmirii lor.
- *Criteriul obiectului* - presupune clasarea documentelor pe categorii de probleme: mijloace fixe, active circulante materiale, bănești, creanțe, livrări de mărfuri etc.
- *Criteriul nominal* - presupune gruparea compactă, în același dosar, a aceluiași grup de documente: facturi, procese-verbale, extrase de cont, state de plată etc.
- *Criteriul geografic* - constă în aranjarea documentelor, funcție de zona de reședință a firmei corespondente: furnizori, clienți, debitori, creditori, pe orașe, județe, municipii etc.

În mod frecvent, se utilizează *clasarea mixtă*, rezultată din combinarea criteriului cronologic cu cel al obiectului. Oricum, o *clasare rațională trebuie să fie simplă, elastică, ușor de realizat*, atribute care permit finalmente identificarea și accesul facil la orice document existent în arhivă.

6.6.2. Păstrarea documentelor

Prin păstrarea documentelor se urmăresc, în principal, două scopuri: asigurarea integrității, respectiv, accesul facil la orice document, în cadrul unei perioade de timp determinate.

În cursul anului, documentele și celelalte materiale documentare (copii, fotocopii, filme, corespondențe, schițe, planuri) se păstrează în *arhiva curentă*, organizată pe lângă principalele servicii funcționale ale întreprinderii. În condiții de securitate și în locuri speciale sunt păstrate și documentele informatizate, conținute în purtători tehnici de genul benzilor perforate sau magnetice, dischetelor,

discurilor etc. După încheierea exercițiului financiar, anual, are loc predarea arhivei curente la *arhiva generală* a întreprinderii, unde gestionarea este realizată cu ajutorul „*Registrului de evidență curentă*”. În cazul în care firma își încetează activitatea, documentele se predau la Arhivele statului.

Potrivit legii, unitățile au obligația să păstreze în arhiva proprie documentele justificative și contabile timp de zece ani, cu începere de la data încheierii exercițiului, în cursul căruia au fost întocmite. Aceeași perioadă este reglementată și pentru situațiile financiare anuale. Excepție fac statele de salarii, ale căror termen de păstrare este de cincizeci de ani¹.

La expirarea termenelor legale de păstrare, documentele din arhivă se distrug prin topire.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Cum definiți documentul economic?
2. Ce este documentarea?
3. Care sunt elementele comune (obligatorii) conținute în structura unui document justificativ?
4. Care sunt funcțiile documentelor justificative?
5. Cum pot fi clasificate documentele economice?
6. Ce este tipizarea documentelor și care sunt avantajele acesteia?
7. Cum definiți verificarea documentelor și de câte feluri este aceasta?
8. Ce înțelegeți prin verificarea formei unui document?
9. Ce elemente cuprinde graficul de circulație a documentelor?
10. Ce este arhivarea documentelor și după ce criterii poate fi realizată?

TESTE-GRILĂ

1. Documentele justificative sunt definite astfel:
 - a. acte scrise care consemnează operațiile economice și financiare în momentul efectuării lor;
 - b. acte scrise care consemnează operațiunile efectuate de o unitate, în momentul încasării sau plății acestora;
 - c. jurnale care consemnează cumulativ operațiunile efectuate de o unitate, pe categorii de operațiuni (achiziții, consumuri, plăți din casierie etc.);
 - d. documente scrise care consemnează numai operațiunile financiare efectuate de unitate.

Răspuns: a

¹ *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, cu modificările ulterioare, art. 25 aceeași precizare se regăsește în Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1 *Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile*, pct. 50

2. După locul întocmirii, deosebim următoarele tipuri de documente justificative:

- a. documente generale sau comune și documente specifice;
- b. documente mixte sau combinate și documente de execuție;
- c. documente interne și documente externe;
- d. documente primare și documente centralizatoare.

Răspuns: c

3. Verificarea formei documentelor justificative presupune:

- a. legalitatea operației, care are în vedere încadrarea acesteia în prevederile normelor legale;
- b. adecvarea documentului la natura operației consemnate (utilizarea corespunzătoare naturii operației);
- c. controlul preluării corecte a datelor cifrice (exactitatea calculului efectuat);
- d. realitatea operației în spațiul unde urmează să se desfășoare operațiunea.

Răspuns: b

4. Ce este graficul de circulație a documentelor justificative?

- a. traseul parcurs de aceste suporturi informaționale de la momentul întocmirii, respectiv, al intrării lor în unitate și până la cel al arhivării;
- b. traseul parcurs de aceste suporturi informaționale de la momentul întocmirii, respectiv, al intrării lor în unitate și până la cel al înregistrării lor în contabilitatea unității;
- c. traseul parcurs de aceste suporturi informaționale de la momentul întocmirii, respectiv, al intrării lor în unitate și până la cel al îndosarierii lor;
- d. traseul parcurs de aceste suporturi informaționale de la momentul întocmirii, respectiv, al intrării lor în unitate și până la cel al sistematizării în documentele de sinteză.

Răspuns: a

5. Graficele de circulație a documentelor justificative se clasifică în:

- a. grafice individuale, grafice mixte și grafice pe compartimente (de structură);
- b. grafice simple, grafice compuse și grafice diferențiate;
- c. grafice individuale, grafice pe compartimente (de structură) și grafice generale (sintetice);
- d. grafice structurate, grafice mixte și grafice sintetice (generale).

Răspuns: c

CAPITOLUL 7

INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- *definirea noțiunii de inventariere;*
- *obiectul și funcțiile inventarierii;*
- *clasificarea inventariierilor;*
- *etapele inventarierii.*

7.1 Noțiunea, obiectul și funcțiile inventarierii

Prin calculele ei, contabilitatea controlează desfășurarea operațiilor economico-financiare și prezintă situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și a rezultatelor pe bază de documente și din punctul de vedere al realității faptice. Datele contabilității, respectiv situația scriptică, nu exprimă, însă, întotdeauna ceea ce există în realitate, ci ele arată numai ceea ce ar trebui să existe. Între datele contabilității și realitatea fizică pot să apară nepotriviri. De aceea, pentru verificarea concordanței dintre realitatea faptică și cea din contabilitate, precum și pentru corectarea eventualelor diferențe, este necesară *inventarierea*. Prin inventariere se înțelege, așadar, acțiunea de constatare faptică la o anumită dată a existenței tuturor elementelor care constituie baza materială a entităților economico-sociale și verificarea exactității valorii creanțelor și a angajamentelor.

În normele care reglementează inventarierea¹ se precizează că aceasta reprezintă *„ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cantitativ - valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează”*.

În literatura și practica contabilă există și opinia de a folosi noțiunea de *inventar* pentru a defini atât acțiunea de *inventariere* cât și actul contabil întocmit cu ocazia inventarierii. Cuvântul *inventar*² derivă din latinescul *inventarium* ce

¹ *** *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, actualizată prin OUG nr. 79 din 10/12 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 902 din 11/12 2014; *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 704 din 20.10.2009, pct. 1.

² Conform Dicționarului explicativ al limbii române, *inventarul* este „o listă, un catalog, un registru, un document în care sunt enumerate și descrise, cantitativ și valoric, toate bunurile care se află într-o

desemna actul care cuprindea averea unei persoane fizice, descrisă și evaluată în mod amănunțit. Inventarierea stă la baza întocmirii unor situații financiare anuale reale, contribuind la asigurarea imaginii fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității și la aplicarea principiului prudenței în contabilitate.

Inventarierea poate fi definită ca ansamblul de operațiuni prin care se constată, descrie și evaluează existența la o anumită dată a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv a celor extrapatrimoniale, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz.

Potrivit altei opinii, inventarierea „reprezintă ansamblul operațiunilor privind constatarea, descrierea și evaluarea existentului faptic de substanțe patrimoniale la un moment dat”¹.

Inventarierea, ca procedeu de constatare faptică, ce face parte din categoria procedeeelor comune disciplinelor economice, îndeplinește funcții multiple, dintre care cele mai semnificative sunt:²

a) *Funcția de bază a inventarierii este cea a stabilirii situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității pentru respectivul exercițiu financiar.* O inventariere totală a mijloacelor și a resurselor făcută la înființarea unei entități economico-sociale constituie un punct sigur de plecare în organizarea contabilității. Delimitarea cheltuielilor aferente producției în curs de execuție, reorganizarea gestiunilor, modificarea prețurilor, fuzionarea, divizarea sau încetarea activității entităților economice reclamă și ele inventarierea. De asemenea, încorporarea inventarierii între lucrările contabile de închidere a exercițiului permite ca situațiile financiare anuale să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității pentru respectivul exercițiu financiar. Funcția inventarierii de stabilire a situației reale nu trebuie văzută numai prin prisma situațiilor financiare anuale. Ea se corelează și cu informațiile curente ale contabilității. Analizată din acest punct de vedere, inventarierea este punctul de pornire și de încheiere a oricărui exercițiu financiar. Pe baza inventarierii se deschid conturile și tot ea este lucrarea pe care se sprijină înregistrările ce se fac pentru închiderea conturilor de activ și de pasiv. În urma contabilizării operațiunilor de regularizare (adică valorificarea în contabilitate a

gospodărie, într-o instituție, într-un magazin etc.” (Dicționarul explicativ al limbii române, Editura Academiei R.S. România, București, 1975, p. 439).

¹ Horomnea, E., *Bazele contabilității. Concepte și aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 272.

² Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, pp. 195-196.

rezultatelor inventarierii) rulajele conturilor de activ și de pasiv vor reflecta toate operațiile economice și financiare, iar soldurile lor vor exprima realitatea faptică. Sistemizarea soldurilor acestor conturi va permite, în final obținerea unui sistem de indicatori din bilanț, ce vor da naștere următoarei ecuații bilanțiere de echilibru:

$$\text{TOTAL ACTIVE} - \text{DATORII CURENTE} = \text{TOTAL CAPITALURI PROPRII}$$

b) Funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitatea fizică. Oricât de riguros ar fi organizată activitatea de recepție, depozitare și eliberare din gestiune a bunurilor economice și oricât de bine organizată ar fi contabilitatea acestor elemente patrimoniale, există situații în care apar diferențe între soldurile scriptice și realitate. Aceste diferențe sunt rezultatul unor modificări cantitative și calitative determinate de factori obiectivi și subiectivi, pe care contabilitatea nu îi poate consemna în momentul acțiunii lor. Prin compararea situației faptice, stabilită prin inventariere, cu situația scriptică din contabilitate se determină plusurile și minusurile de inventar precum și modul lor de regularizare. Cu ajutorul inventarierii se completează informațiile în legătură cu starea mijloacelor și resurselor la momentul respectiv (bunuri depreciate sau deteriorate total sau parțial, fără mișcare sau greu vandabile, creanțe și obligații incerte ori în litigiu etc.) precum și în legătură cu asigurarea condițiilor de depozitare și păstrare a tuturor valorilor materiale. În felul acesta, *inventarierea, prin funcția sa, se constituie ca un instrument de control asupra integrității materiale și financiare a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități.*

c) Funcția de calcul și evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor. Unele entități (de exemplu întreprinderile mici și mijlocii) pot utiliza pentru organizarea contabilității stocurilor și producției în curs de execuție **metoda inventarului intermitent**. Această variantă de lucru constă în stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei și înregistrarea lor în contabilitate pe baza *inventarierii faptice a stocurilor la sfârșitul perioadei*. În acest caz, ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului¹. Relația de calcul este următoarea:²

$$E = Si + I - Sf,$$

în care:

Si reprezintă valoarea stocurilor inițiale;

I – valoarea intrărilor;

E – valoarea ieșirilor;

Sf – valoarea stocurilor finale, stabilite prin inventariere.

¹ *** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, pct. 291.

² *** OMFP nr. 3512/2008 privind *documentele financiar-contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870 din 23.12.2008, pct. 40.

Inventarul intermitent este „preferat” de entitățile care se încadrează în categoria celor mici și mijlocii, deoarece este mai simplu și mai puțin costisitor decât inventarul permanent. Astfel, intrările de stocuri din cursul perioadei de gestiune sunt înregistrate direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare, renunțându-se la conturile de stocuri. În acest caz, recalcularea stocurilor scriptice după fiecare intrare nu mai este posibilă.

De reținut că, inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune se stabilesc stocurile finale prin inventariere și se înregistrează în conturile de stocuri concomitent cu micșorarea cheltuielilor. Aceste stocuri finale vor deveni stocuri inițiale ale perioadei de gestiune următoare și se vor anula prin includerea lor pe cheltuieli la începutul perioadei de gestiune viitoare.

7.2 Clasificarea inventarierilor

Diversitatea scopurilor urmărite prin acțiunile de cunoaștere a situației reale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, perioadele de timp la care se referă cât și sfera de cuprindere, generează diversitatea felurilor inventarierii. Ca urmare, **inventarierea se clasifică** după următoarele criterii:¹

1. După momentul în care se efectuează activitățile de inventariere, distingem:

a) inventarii periodice (anuale), ce se efectuează cel puțin o dată pe an și cuprind toate elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale unei entități economico-sociale. În cazul în care, inventarierea este efectuată la începutul activității entității, ea are ca scop principal stabilirea și evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aportul în natură la capitalul social. Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități. În cadrul entităților economice cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. În baza prevederilor art. 7, alin. (2) din *Legea contabilității*², *Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.*

¹ Budugan, D., Georgescu, I., *Op. cit.*, pp. 196-197.

² *** *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, actualizată prin OUG nr. 79 din 10/12 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 902 din 11/12 2014.

b) inventarii exprese, ce se pot efectua:¹

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

În cazul în care, în situațiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligația gestionării entității, cu respectarea prevederilor pct. 4 alin. (4) din OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, și anume: în situația inventarietii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor factice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarii și data încheierii exercițiului financiar.

2. După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi:

a) inventariere parțială, ce cuprinde numai anumite categorii de bunuri, creanțe etc., aparținând unor anumite gestiuni;

b) inventariere generală, ce privește toate elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din entitatea economică. Astfel, în baza prevederilor art. 7, alin. (1) din Legea contabilității, *unitățile patrimoniale au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații.*

3. După modalitatea de efectuare, inventarierea poate fi²:

a) inventariere totală, ce se extinde asupra tuturor sortimentelor care formează un element de natura activelor (sortimente de materiale, sortimente de produse) sau asupra tuturor bunurilor dintr-o gestiune, indiferent de natura lor (terenuri, construcții, mărfuri);

b) inventariere prin sondaj, ce cuprinde numai unele sortimente sau numai unele bunuri dintr-o gestiune. Dacă la inventarierea prin sondaj se constată nereguli semnificative, acestea se transformă în inventarii totale.

¹ *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 704 din 20.10.2009, pct. 2, alin. (1).

² Oprean, I. ș.a., *Bazele contabilității*, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 260.

4. După natura elementelor supuse inventarierii, distingem:

- a) *inventarierea imobilizărilor necorporale, corporale și financiare;*
- b) *inventarierea stocurilor și a producției în curs de execuție;*
- c) *inventarierea mijloacelor circulante în decontare (creanțelor);*
- d) *inventarierea mijloacelor circulante de trezorerie;*
- e) *inventarierea bunurilor existente în entitate și aparținând altor entități economico-sociale;*
- f) *inventarierea capitalurilor proprii;*
- g) *inventarierea datoriilor.*

5. În funcție de condițiile în care se desfășoară, inventarierea sunt:

- a) *inventarii ordinare*, ce au, de regulă, un caracter normal, planificat.
- b) *inventarii extraordinare*, ce sunt impuse de anumite situații de excepție, cum ar fi: calamități naturale, în cazul modificărilor de prețuri, predarea-primirea unei gestiuni etc.

7.3 Etapele inventarierii

Organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din cadrul societăților comerciale, societăților/companiilor naționale, regiilor autonome, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, societăților cooperatiste, instituțiilor publice, asociațiilor și celorlalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial, precum și ale persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri, se efectuează potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, ale reglementărilor contabile aplicabile (vezi OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014), precum și ale OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*. De asemenea, în scopul efectuării inventarierii, conducerea fiecărei entități economico-sociale trebuie să stabilească *proceduri proprii*, cu respectarea tuturor prevederilor legale menționate anterior.

Activitatea de inventariere este deosebit de complexă, derulându-se în mai multe etape succesive, și anume¹:

- 1. *pregătirea inventarierii;*
- 2. *constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii;*
- 3. *stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate.*

¹ Budugan, D., Georgescu, I., *Op. cit.*, pp. 198-202.

1. Pregătirea inventarierii este o etapă premergătoare inventarierii propriu-zise și constă în luarea unor măsuri cu caracter organizatoric și în efectuarea unor operațiuni de pregătire contabilă.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității și care elaborează și transmite comisiilor de inventariere proceduri scrise în acest sens, adaptate la specificul activității. Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către *comisii de inventariere* formate din președinte și membrii comisiei (la entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea se poate efectua de o singură persoană). Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective și nici auditorii interni sau statutari. Acolo unde este cazul, comisiile de inventariere sunt coordonate de către o comisie centrală.

De reținut că, în vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare a domeniului de activitate specific fiecărei entități economico-sociale.

În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, *administratorii, ordinatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere*, prin:

- organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
- ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea lunară a confruntării datelor dintre aceste evidențe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluare lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afară acesteia, la solicitarea responsabilului comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
- dotarea gestiunii cu aparate și instrumente adecvate și în număr suficient pentru măsurare, cântărire, cu citire de coduri de bare etc., cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.), precum și cu birotica necesară;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;
- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii;
- asigurarea securității ușilor, ferestrelor, porților etc. de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere sunt următoarele:¹

a. înainte de începerea operațiunii de inventariere, să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o *declarație scrisă* din care să rezulte dacă:

- gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare;
- în afara bunurilor entității respective, are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință;
- are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiune sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

b. să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

c. să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de cât ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea;

d. să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;

e. să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entității (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);

f. să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare;

g. în cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea și comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea. Aceste persoane au obligația să încunoștințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, se prevede crearea unei zone tampon în care să se depoziteze bunurile primite în

¹ *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 704 din 20.10.2009, pct. 8.

timpul inventarierii sau să se permită expedieri la clienți, iar operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective "*primit/eliberat în timpul inventarierii*", după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

2. Constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii în conformitate cu realitatea faptică reprezintă inventarierea propriu-zisă. Această etapă presupune efectuarea următoarelor lucrări:

a) Constatarea se efectuează la locurile de existență, de depozitare sau păstrare a bunurilor, prin numărare, cântărire, măsurare ori prin alte mijloace de determinare a existenței faptice a acestora, astfel:

- ✓ inventarierea *imobilizărilor necorporale* se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul activelor necorporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale, brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și a altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale;
- ✓ inventarierea *terenurilor* se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente, potrivit legii;
- ✓ *clădirile* se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora;
- ✓ *construcțiile și echipamentele speciale* (cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate și altele similare) se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora;
- ✓ *imobilizările corporale* care în perioada inventarierii se află în afara entității (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, mașinile de forță și utilajele energetice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare și mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate;
- ✓ stabilirea *stocurilor faptice* se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte nu se desfac decât prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective. La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor - stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. - se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție și alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz;
- ✓ *bunurile cu un grad mare de perisabilitate* se inventariază cu prioritate fără a se stânjeni consumul/comercializarea imediată a acestora;

- ✓ *bunurile aflate în expediție se inventariază de către enitățile furnizoare;*
- ✓ *bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de enitatea cumpărătoare;*
- ✓ *în cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor;*
- ✓ *materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se vor evidenția în conturile inițiale de cheltuieli;*
- ✓ *inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru serviciile în curs de execuție sau neterminate;*
- ✓ *inventarierea produselor și serviciile în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare al acestora;*
- ✓ *inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparații ale clădirilor, instalațiilor, mașinilor, utilajelor, mijloacelor de transport și a altor bunuri se face prin verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor;*
- ✓ *disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria enităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale. Disponibilitățile aflate în conturi la bănci sau la unitățile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea enității. Disponibilitățile în lei și în valută din casieria enității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate;*
- ✓ *creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” sau a punctajelor reciproce scrise;*
- ✓ *inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit) cu respectarea legislației în vigoare;*
- ✓ *pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.*

De reținut că, determinarea stocurilor faptice se face astfel încât să se evite omiterea ori inventarierea de două sau de mai multe ori a acelorași bunuri.¹

b) **Descrierea** se face în mod amănunțit, precizându-se denumirea, felul, cantitatea, calitatea, dimensiunile și orice alte indicații necesare pentru o cât mai clară identificare a fiecărui element în parte. De exemplu, în listele de inventariere a materialelor de masă, lichidelor etc. se menționează modul cum s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculului. Completarea listelor de inventariere se efectuează:

- fie folosind sistemul informatic de prelucrare automată a datelor;
- fie prin înscrierea elementelor de active identificate, fără spații libere și fără ștersături, conform procedurilor interne aprobate.

Toate bunurile inventariate, grupate pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri, se înscriu în **listele de inventariere**, care se semnează pe fiecare filă, de către președintele și membrii comisiei de inventariere, de către gestionari și de către specialiști solicitați de către președintele comisiei de inventariere pentru participarea la identificarea bunurilor inventariate. În cazul gestiunilor colective (cu mai mulți gestionari), listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de către gestionarul predător, cât și de către cel primitor. Un model de listă de inventariere se prezintă ca în figura nr. 7.1.

Unitatea			Listă de inventariere					Gestiunea					Pagina	
Magazia			Data:					Loc de depozitare						
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂȚI				Preț unitar	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Factice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele		Comisia de inventariere				Gestionar (Responsabil imobilizări corporale)						Contabilitate		
Semnătura														

Figura nr. 7.1 - Listă de inventariere

În listele de inventariere a **imobilizărilor necorporale și corporale**, aflate în curs de execuție se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

¹ *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 704 din 20.10.2009, pct. 21.

Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidențierii acestora pe formații și locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate și comparate cu datele din evidența tehnico-operativă, precum și cu cele din evidența contabilă.

Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrație, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în *liste de inventariere distincte*. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conțină informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații. O copie de pe aceste liste se trimite, de regulă, și persoanei juridice sau fizice, române sau străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere. În caz de nepotriviri, entitatea deținătoare este obligată să clarifice situația diferențelor respective și să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea sesizării.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc *liste de inventariere distincte sau situații analitice* separate, după caz.

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menționeze dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa. De asemenea, acesta menționează dacă are obiecții cu privire la modelul de efectuare a inventarierii. În acest caz, comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecțiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menționa la sfârșitul listelor de inventariere.

Lista de inventariere servește ca document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciierilor.

În cazul imobilizărilor corporale, precum și al celorlalte elemente de natura activelor pentru care au fost constituite ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, în listele de inventariere se va înscrie *valoarea contabilă netă*¹ (col. 9, figura nr. 7.1), care se va compara cu *valoarea lor actuală*, stabilită cu ocazia inventarierii (col. 12), pe bază de constatări factice.

În situația în care *elementele de natura activelor sunt inventariate prin metoda de identificare electronică* (de exemplu: cititor de cod de bare), datele fiind transmise direct în sistemul informatic financiar-contabil, listele de

¹ Prin *valoarea contabilă netă* a unui activ se înțelege valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.

inventariere sunt editate direct din sistemul informatic. Se vor edita listele complete cu toate pozițiile inventariate sau în mod selectiv numai pentru acele poziții, repere unde se constată diferențe cantitative sau valorice (deprecieri), după caz.

În cazul în care se editează liste de inventariere care cuprind numai pozițiile (reperele) la care se constată diferențe cantitative sau valorice, listele complete de inventariere se păstrează pe suport magnetic, pe durata legală de păstrare a documentelor. În astfel de situații, evaluarea bunurilor în vederea stabilirii eventualelor ajustări se efectuează prin analiza și evaluarea tuturor elementelor inventariate, nu numai a celor la care s-au constatat diferențe cantitative.

Pentru inventarierea *elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor și capitalurilor proprii* este suficientă prezentarea lor în *situații analitice* distincte care să fie totalizate și să justifice soldurile conturilor sintetice respective în care acestea sunt cuprinse și care se preiau în Registrul-inventar.

c) *Evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii cu ocazia inventarierii* se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile¹, precum și ale normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice². Evaluarea se va efectua cu respectarea *principiului permanenței metodelor*, potrivit căruia modelele și regulile de evaluare trebuie menținute, asigurându-se comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. De asemenea, la stabilirea *valorii de inventar* a bunurilor se va aplica *principiul prudenței*, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

Pentru *elementele de natura activelor* înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la *valoarea de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii acestora și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă:

- ◆ fie prin înregistrarea unei *amortizări suplimentare*, în cazul în care se constată o *depreciere ireversibilă*;

- ◆ fie prin constituirea sau suplimentarea *ajustărilor pentru depreciere*, în cazul în care se constată o *depreciere reversibilă* a acestora.

¹ *** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, Capitolul 3, Reguli generale de evaluare.

² *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 704 din 20.10.2009.

În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenți sau personalul entității, și *alte metode de evaluare* (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

Evaluarea imobilizărilor corporale la *data bilanțului* se efectuează la cost, *mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere*, sau la *valoarea reevaluată*¹, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierdere din depreciere cumulate.

Activele de natura *stocurilor* se evaluează la *valoarea contabilă*, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la *valoarea realizabilă netă*², prin constituirea unei ajustări pentru depreciere. De asemenea, fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

Evaluarea la inventar a *creanțelor și a datoriilor* se face la *valoarea lor probabilă de încasare sau de plată*. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. De asemenea, și pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Evaluarea la bilanț a *creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute* se face la *cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României*, valabil pentru data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în caseria entităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilitățile bănești alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la *cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României*, valabil pentru data încheierii exercițiului financiar.

Înscrierea în listele de inventariere a *mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creșă, a tichetelor de vacanță, a bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea* se face la *valoarea lor nominală*, cu excepția timbrelor cu valoare filatelică.

În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

¹ Conform art. 8, alin. (2) din *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată și pct. 87 din OMFP nr. 1802/2014, *reevaluarea imobilizărilor corporale* se face la *valoarea justă de la data bilanțului*. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

² Prin *valoarea realizabilă netă* a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzaționare pe o piață reglementată se evaluează la *valoarea de cotație din ultima zi de tranzaționare*, iar cele netranzaționate la *costul istoric* mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la *costul istoric* mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Pentru *elementele de natura datoriilor*, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

3. Stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate constituie etapa în care se întocmesc situațiile comparative necesare pentru stabilirea rezultatelor inventarierii precum și aceea în care se desfășurează operațiile de regularizare a diferențelor constatate la inventariere și înregistrarea lor. *Determinarea rezultatelor inventarierii se face prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.* Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte. Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere, după confirmarea de către compartimentul de contabilitate a soldurilor scriptice, într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente:

- ◆ *data întocmirii;*
- ◆ *numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere;*
- ◆ *numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere;*
- ◆ *gestiunea/gestiunile inventariate;*
- ◆ *data începerii și terminării operațiunii de inventariere;*
- ◆ *rezultatele inventarierii;*
- ◆ *concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea;*
- ◆ *volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic;*
- ◆ *propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declarare sau casare a unor stocuri;*

- ◆ *constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune;*

- ◆ *precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.*

Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri de *ajustări pentru deprecieri sau ajustări pentru pierdere de valoare*, după caz, ori de înregistrare a unor *amortizări suplimentare* (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor amortizabile), acolo unde este cazul, arătând, totodată, cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurilor, lipsurilor și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii. Ca urmare, în situația constatării:

- *plusurilor* în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

- *lipsurilor imputabile* în gestiune, administratorii vor lua măsura imputării acestora persoanelor vinovate, la *valoarea lor de înlocuire*¹. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv;

La stabilirea valorii *debitului*, în cazurile în care *lipsurile din gestiune nu sunt considerate infracțiuni*, se va avea în vedere posibilitatea *compensării* lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

¹ Prin *valoare de înlocuire* se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării și servesc pentru uz intern în cadrul entităților respective.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate, și anume:

✓ în cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

✓ în cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Pentru *bunurile la care sunt acceptate scăzăminte*, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus. În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile. Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

Normele privind *limitele admisibile la perisabilitate* sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora. De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, aceste norme fiind considerate limite maxime. Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor. Imputarea acestora se va face la valoarea de înlocuire.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Conform art. 7, alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă, cât și în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către

administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

Pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, se întocmește **Registrul-inventar**. Acesta este un document contabil obligatoriu (nu și în cazul inventarierilor parțiale ori a celor efectuate în cursul anului, atunci când entitatea efectuează mai multe inventarii) în care se înscriu rezultatele inventarierii elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform structurii posturilor din bilanț. O pagină din Registrul-inventar se prezintă ca în figura nr. 7.2.

.....
(Unitatea)

Nr. pagină.....

REGISTRUL – INVENTAR

la data de

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauzele diferenței
1	2	3	4	5	6
Întocmit,				Verificat,	

Figura nr. 7.2 - Pagină din Registrul-inventar

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz.

Registrul-inventar poate fi adaptat în funcție de specificul și necesitățile entității, cu condiția respectării conținutului minim de informații prevăzut pentru acesta.

Pe baza Registrului-inventar și a bilanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată și ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Definiți conceptul de inventariere.
2. Care sunt funcțiile inventarierii?
3. Care sunt etapele inventarierii?
4. Ce înțelegeți prin valoarea de inventar?
5. Cum se face evaluarea la inventariere?
6. Cum poate fi definită valoarea contabilă?
7. Arătați care sunt diferențele dintre inventarierea generală și cea parțială.

TESTE - GRILĂ

1. Etapele inventarierii sunt:

a) pregătirea inventarierii, inventarierea generală și parțială, cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate;

b) pregătirea inventarierii, constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate;

c) pregătirea inventarierii, inventarierea totală și prin sondaj, cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate.

Răspuns: b.

2. După momentul în care se efectuează activitățile de inventariere, distingem:

a) inventarii periodice și inventarii exprese

b) inventarii anuale și inventarii periodice

c) inventarii periodice și inventarii parțiale

Răspuns: a

3. După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi:

a) inventariere parțială

b) inventariere generală

c) inventariere totală

d) inventariere prin sondaj

Răspuns: a, b

4. Toate bunurile inventariate, grupate pe gestiuni și categorii de bunuri, se înscriu în:

a) Registrul-inventar

b) Procesul-verbal de inventariere

c) Lista de inventariere

Răspuns: c

5. Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu de înregistrare zilnică și de grupare a rezultatelor inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

a) corect

b) fals

Răspuns: b

6. Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii acestora și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă:

a) fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă;

b) fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Răspuns: a, b

CAPITOLUL 8

CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR PRODUCȚIEI

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- *definirea conceptelor de consumațiuni, cheltuieli de producție și costuri;*
- *clasificarea cheltuielilor și identificarea principalelor categorii de costuri;*
- *principiile de aplicat în calculația costurilor producției;*
- *cele mai utilizate procedee de identificare și de repartizare a cheltuielilor;*
- *etapele de parcurs în calculația costurilor;*
- *principalele metode de calculație a costurilor de producție.*

8.1. Concepte de bază în calculația costurilor

Incluzând în cadrul procedeeelor metodei contabilității, comune și altor discipline economice, alături de documente, evaluare, inventariere și calculația unui autori¹ consideră că domeniul prioritar de utilizare al acestuia îl reprezintă calculația costurilor producției.

Calculația costurilor este acel calcul de sinteză al contabilității obținut prin prelucrarea datelor preluate din conturile contabilității financiare ce reflectă cheltuielile de exploatare, adică acele cheltuieli efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al unei entități economice².

Profesorul **Dumitru Voina** afirma că obligația de a „socoti costurile” revine „sectorului costurilor, care singur este în măsură să ofere date precise privitoare la costurile ce revin unei unități de produs”³.

Calculația costurilor reprezintă ansamblul de operații matematice folosite de o entitate economico-socială pentru determinarea costului unitar al unui produs, al unei lucrări executate sau al unui serviciu prestat sau a altor obiecte de calculație.

Cheltuielile de producție, inclusiv cele adiționale care formează costul producției, nu pot fi confundate cu categoria „cheltuieli” în înțelesul ei larg, generic. Potrivit definițiilor de dicționar, cheltuielile „reprezintă consumurile de mijloace economice care se efectuează la exploatarea, întreținerea și administrarea

¹ Călin O., Ristea, M., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 2003, p.294.

² Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, p. 59.

³ Voina, D., *Contabilitate generală*, Editura Academiei, Brașov, 1947, p. 379.

de la o zi la alta, în vederea menținerii activelor angajate în organizarea unei activități economice”.¹

Potrivit reglementărilor contabile românești, *cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:*²

- *consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;*
- *cheltuieli cu personalul;*
- *executarea unor obligații legale sau contractuale etc.*

Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară al IASB definește cheltuielile drept „scăderi ale beneficiilor economice pe durata perioadei contabile sub forma unor ieșiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii care rezultă din scăderea capitalului propriu, altele decât cele legate de distribuirea către participanții la capitalul propriu”³.

Cele două sfere – a consumațiunilor și a cheltuielilor de producție – se întretaie, dar nu se suprapun în întregime. Astfel, există cheltuieli de producție care nu sunt consumațiuni propriu-zise și pot să apară consumațiuni care nu reprezintă cheltuieli de producție⁴.

La determinarea costului producției, practica economică are în vedere sfera cheltuielilor producției, adică a cheltuielilor care formează costurile.

Potrivit definițiilor de dicționar, costurile „reprezintă ansamblul cheltuielilor efectuate pentru obținerea unui bun, executarea unei lucrări, prestarea unui serviciu”⁵, sau „suma, exprimată în general în monedă, a cheltuielilor necesare pentru achiziționarea sau producerea unui bun sau a unui serviciu”⁶.

Teoria și, mai ales, practica economică atribuie adeseori noțiunilor de „consumațiune”, „cheltuială de producție” și „cost” sensuri dacă nu identice, cel puțin asemănătoare.

Bazați pe necesitatea și importanța fundamentării științifice a terminologiei în domeniul contabilității de gestiune, considerăm că noțiunea de „cost” nu este similară cu cea de „cheltuială” și cu atât mai mult cu cea de „consumațiune”. Vom folosi conceptul de „cheltuială”, și nu cel de „cost”, pentru desemnarea unor consumațiuni aparținând unei structuri organizatorice cu caracter economic și care concură la fabricarea produselor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, atribuindu-i, bineînțeles, sensul de „cheltuială de producție”.

Costul de producție reprezintă, expresia bănească a consumațiunilor productive efectuate în scopul obținerii unui produs, executării unei lucrări,

¹ Bușe, G., coordonator, *Dicționarul complet al economiei de piață*, Editor Societatea Informația, București, 1994, p. 74.

² *** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, pct. 449, alin.(1).

³ *** *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) - Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, Editura CECCAR, București, 2015, p. A42.

⁴ Rusu, D., *Op. cit.*, p. 153.

⁵ Bușe, G., coordonator, *Dicționarul complet al economiei de piață*, Editor Societatea Informația, București, 1994, p. 103.

⁶ Bernard, Y., Colli, J.-C., *Vocabular economic și financiar*, traducere de Eugenia și Ioan Theodorof, Editura Humanitas, București, 1994, p. 140.

prestării unui serviciu la un moment dat, consumațiuni care îmbracă forma cheltuielilor de producție (constituite atât din consumațiuni propriu-zise, cât și din cheltuieli adiționale).¹

Din cele prezentate, se conturează clar legătura cauzală strânsă ce există între consumațiunile, cheltuielile de producție și costul producției.

Potrivit reglementărilor contabile românești:²

➤ **costul stocurilor** trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent;

➤ **costul de achiziție** al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale); cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție;

➤ **costul de producție sau de prelucrare al stocurilor**, precum și **costul de producție al imobilizărilor** cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora;

➤ **costul stocurilor unui prestator de servicii** cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare;

➤ **costul complet** cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuieli de desfacere, repartizate rațional;

➤ **alte cheltuieli** se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se regăsesc în prezent.

De reținut că, nu pot fi incluse în costul bunurilor *cheltuielile perioadei*, adică acele consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei³.

Costurile și contabilitatea costurilor joacă un rol important în fiecare entitate economică, în procesul luării deciziilor. În acest context, în literatura americană rolul costurilor a fost descris ca un *manager informațional*.

¹ Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007, p. 99.

² *** Ordinul nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 23/12.01.2004, pct. 2.2; *** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, Secțiunea 1.2 Definiții.

³ *** Ordinul nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 23/12.01.2004, pct. 2.3.

Dintre criteriile semnificative de clasificare a cheltuielilor, pot fi menționate următoarele¹:

1. Potrivit legii, contabilitatea cheltuielilor se ține pe *feluri de cheltuieli, după natura lor*, astfel:²

a) *cheltuieli de exploatare*;

b) *cheltuieli financiare*.

Cheltuieli cu provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

2. *După natura muncii consumate*, cheltuielile de producție se împart în:

a) *cheltuieli cu munca vie* ce cuprind salariile și alte cheltuieli sociale corespunzătoare;

b) *cheltuieli de muncă materializată sau materiale* ce sunt formate din consumurile de mijloace de producție utilizate în procesul de producție, cum ar fi: consumul de materii prime, materiale, amortizări etc.

3. *În funcție de dependența lor față de volumul producției*, cheltuielile se grupează în:

a) *cheltuieli variabile sau operaționale* a căror mărime se modifică în funcție de volumul fizic al producției, nivelul lor pe unitatea de produs fiind relativ constant. Exemplu: materii prime, materiale consumabile, salarii directe, contribuția privind asigurările și protecția socială etc.;

b) *cheltuieli fixe*, cunoscute și sub denumirile de *cheltuieli de structură sau convențional-constante*, a căror mărime totală rămâne relativ neschimbată sau se modifică în cazul creșterii sau micșorării volumului fizic al producției, dar în proporții neînsemnate. Nivelul unitar al acestor cheltuieli este cu atât mai mic cu cât producția este mai mare. Exemplu: chirii, taxe de asigurare, întreținere curentă, telefon, internet, furnituri de birou etc.

4. *Din punctul de vedere al legăturii cu procesul de producție*, adică al raportului lor față de procesul de producție, în întregul său, se pot deosebi următoarele categorii de cheltuieli:

a) *cheltuieli de bază*, ce sunt ocazionate de efectuarea operațiilor tehnologice de fabricare a produselor finite, numite și *cheltuieli tehnologice* (consumuri de materii prime, salariile muncitorilor direct productivi etc.);

b) *cheltuieli de regie*, ce sunt ocazionate de organizarea, administrarea și servirea producției.

5. *După gradul lor de omogenitate*, cheltuielile de producție se împart în:

a) *cheltuieli simple*, ce sunt formate dintr-un singur element de cheltuielă, care nu se mai poate descompune în alte componente (de exemplu: materii prime, salarii, energie etc.), numite și *cheltuieli monoelementare sau primare*;

¹ Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, pp.171-173

² *** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, pct. 450, alin. (1).

b) *cheltuieli complexe sau polielementare*, ce sunt formate din mai multe elemente de cheltuieli simple (CIFU, CGS și CGA)¹.

6. *Din punct de vedere al modului cum participă la crearea de noi valori*, cheltuielile de producție se mai pot grupa și în:

a) *cheltuieli productive*, ce sunt ocazionate de un proces de producție, organizat și desfășurat în cadrul unor limite raționale;

b) *cheltuieli neproductive sau neeconomice*, adică cheltuieli care depășesc limitele cadrului normal stabilit pentru desfășurarea procesului de producție și care nu sunt necesare acestuia, fiind consecința unor încălcări ale disciplinei tehnologice, contractuale etc.

7. *În funcție de momentul apariției lor*, cheltuielile pot fi:

a) *cheltuieli curente*, adică cheltuieli care se produc și se înregistrează în cursul unei perioade de gestiune. Se încadrează în această categorie consumurile de materii prime și materiale, salarii, amortizarea etc.;

b) *cheltuieli preliminate*, adică cheltuieli de producție ce au la bază calcule și nu consumuri efective, motiv pentru care în literatura de specialitate străină unii autori le numesc cheltuieli *calculate sau contabile*. Fac parte din această categorie concediile de odihnă, premiile etc.;

c) *cheltuieli anticipate*, ce sunt consumațiuni efectuate pe seama perioadelor viitoare de gestiune. Ele se repartizează în cursul lunilor viitoare asupra locurilor de cheltuieli care le-au ocazionat. Din această categorie fac parte cheltuielile privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente și reviziile tehnice, abonamentele, chirii etc.

8. Potrivit reglementărilor contabile românești², pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor sau serviciilor, *cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor sunt retratate în contabilitatea de gestiune și sunt urmărite după destinația lor*, astfel:

a) *cheltuielile directe* sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective. Ele se mai numesc și *cheltuieli individuale sau specifice*. Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor direct consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe. Caracteristica lor se poate înfățișa astfel: în volumul total al cheltuielilor de producție, ponderea cheltuielilor directe pe unitate de produs este invariabilă, volumul lor total crește proporțional cu creșterea producției³;

¹ În acest caz, CIFU reprezintă cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor, CGS – cheltuielile generale ale secției, iar CGA – cheltuielile generale de administrație.

² *** Ordinul nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 23/12.01.2004, pct. 2.3.

³ Rusu, D., *Op. cit.*, p. 158.

b) *cheltuielile indirecte* sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei. Ele nu pot fi incluse în costul produsului în momentul efectuării lor. Caracteristica lor se poate înfățișa astfel: în volumul total al cheltuielilor de producție, greutatea lor specifică este variabilă; la o creștere substanțială a producției, volumul lor rămâne neschimbat și se reduce pe unitatea de produs¹. Deoarece nu se pot identifica și localiza nemijlocit pe fiecare produs, lucrare sau serviciu ele se mai numesc și *cheltuieli comune*. Exemplu: *cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor și cheltuielile generale ale secțiilor de producție*.

c) *cheltuielile de desfacere*, care sunt ocazionate de vânzarea produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

d) *cheltuielile generale de administrație* pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se regăsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

Alte cheltuieli, care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor sau serviciilor sunt și *costurile îndatorării*² (o parte din *cheltuielile financiare* - dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de *active cu ciclu lung de fabricație*³, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate). Pentru a le regăsi în costuri este nevoie de o repartizare convențională a acestor cheltuieli.

Pe baza acestor clasificări ale cheltuielilor se pot stabili mai multe categorii de costuri. Dintre **criteriile cele mai utilizate de clasificare a costurilor de producție** pot fi amintite⁴:

1. **După conținutul și natura economică a tipului de cost calculat**, distingem:

a) *costuri complete (integrale)*, care se formează din costul de producție al bunurilor și serviciilor vândute la care se adaugă, convențional, cheltuielile de desfacere și cele generale;

b) *costuri parțiale (proporționale)*, care se formează fie numai pe seama cheltuielilor variabile, fie numai pe seama celor directe.

2. **În funcție de momentul și scopul calculării lor**, costurile pot fi:

a) *costuri reale (efective)*, care sunt calculate la finele unei perioade de gestiune;

b) *costuri prestabilite (antecalculat)*, care sunt calculate la începutul perioadei de gestiune, pe baza unor estimări.

¹ Rusu, D., *Op. cit.*, p. 158.

² *** OMEP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, pct. 80, alin. (1).

³ Prin *activ cu ciclu lung de fabricație* se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

⁴ Budugan, D., *Contabilitatea costurilor*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași, 2010, pp.15-18.

3. *Dacă avem în vedere ciclul de exploatare* al unei entități economice, distingem următoarele categorii de costuri:

a) *costuri de achiziție*, ce cuprind totalitatea cheltuielilor efectuate pentru procurarea și stocarea bunurilor materiale;

b) *costuri de prelucrare*, formate din totalitatea cheltuielilor de fabricare a produselor finite;

c) *costuri de distribuție dsu desfacere*, ce cuprind totalitatea cheltuielilor de desfacere a producției.

4. *După stadiile de fabricație și comercializare*, costurile pot fi:

a) *costuri de producție*, formate din cheltuielile directe, la care se adaugă cheltuielile indirecte de producție, repartizate conform unor procedee convenționale;

b) *costuri în afara producției*, adică altele decât cele de producție;

c) *costuri complete*, formate din totalitatea cheltuielilor încorporabile.

5. *În raport de nivelul la care se face analiza costului*, distingem:

a) *cost unitar*, format din totalitatea cheltuielilor directe și indirecte ce revin pe unitatea de produs fabricat;

b) *cost global*, format din ansamblul cheltuielilor de producție aferente întregii cantități fabricate într-o anumită perioadă de gestiune.

8.2. Principii de aplicat în calculația costurilor producției

Principiile de aplicat în calculația costurilor producției (considerate și *probleme fundamentale ale calculației*) sunt grupate în cadrul principiilor teoretice generale, aplicabile oricărei metode de calculație a costurilor, fie în totalitatea lor sau numai parțial. Astfel, sunt considerate drept principii generale ale calculației costurilor producției următoarele¹:

1. *Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora* presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul de producție al acestora.

2. *Principiul delimitării cheltuielilor în timp* presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză. Acest demers se realizează, în principal, în cadrul

¹ Rusu, D., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 1980, pp 165-166; *** OMFP nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 23/12.01.2004.

contabilității financiare, rezervând o clasă distinctă de conturi (Clasa 6 „Conturi de cheltuieli”) doar pentru consumațiunile aferente perioadei respective.

Cheltuielile înregistrate în avans sunt reflectate cu ajutorul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”. Dacă ulterior se constată că o parte din cheltuielile ce au fost consemnate în faza inițială în conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” aparțin perioadelor viitoare, acestea sunt preluate în debitul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”. Ca urmare, potrivit acestui principiu, cheltuielile de producție se grupează în trei categorii, și anume: *cheltuielile anticipate, cheltuielile perioadei curente și cheltuieli preliminate*.

3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producției, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor. În acest scop, se vor determina cu precizie: *obiectul calculației, unitatea de calcul, precum și o nomenclură riguroasă a cheltuielilor de producție*. Cheltuielile directe se vor imputa produsului, lucrării sau serviciului, obiect al calculației, în momentul în care pot fi identificate. Cheltuielile indirecte se localizează cât mai aproape de producție, astfel ca, aplicând cele mai adecvate procedee de repartizare fiecărui obiect de calculație să-i revină numai cota de cheltuieli indirecte ocazionate de fabricarea acelui produs, executarea acelei lucrări, prestarea acelui serviciu.

4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv. Acest principiu este important pentru cunoașterea mărimii și structurii acestora, în vederea reducerii, eliminării și prevenirii consumațiunilor neutre, accidentale și cu caracter special care grevează nejustificat costul producției, corectând astfel rezultatele financiare ale entității. Au legătură cu produsul care se fabrică, lucrarea ce se execută, serviciul care se prestează numai consumațiunile apreciate ca fiind necesare. Din acest motiv ele mai sunt denumite și *cheltuieli productive sau cheltuieli încorporabile*, în timp ce consumațiunile neutre, accidentale și cu caracter special sunt denumite *cheltuieli neproductive sau cheltuieli neîncorporabile*.

5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta. Acest principiu urmărește prevenirea denaturărilor pe care costurile produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate le pot suferi din cauza cheltuielilor care privesc producția în curs de execuție și invers, impunând mai întâi o corectă *evaluare cantitativă*, apoi, o cât mai exactă *evaluare valorică a acesteia*, folosindu-se diverse procedee.

Este vorba de o problemă majoră cu implicații asupra realității costului producției terminate și a veridicității profitului stabilit¹. Astfel, subevaluarea producției în curs de execuție are un efect aditiv asupra costurilor producției terminate și diminuează profitul. Supraevaluarea ei majorează profitul și are un efect substractiv asupra costurilor de producție.

În urma deducerii cheltuielilor aferente producției în curs de execuție din totalul cheltuielilor de producție, se ajunge la identificarea cheltuielilor producției terminate și de aici a costurilor unitare aferente produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

8.3. Procedee de identificare și repartizare a cheltuielilor

Atunci când cheltuielile de producție sau de desfacere nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs, lucrare sau serviciu în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență.

Procedeele servind calculației se subordonează în final calculului matematic care se utilizează direct și nemijlocit pentru determinarea costurilor; ele îmbracă formele cele mai diferite pornind de la operațiile aritmetice și algebrice elementare și continuând cu cele de algebră superioară, grafele și modelarea matematică. Predominând în determinarea costurilor, calculul matematic este prezent sub diferitele lui forme pe toate treptele de cunoaștere privind metodele de calculație². Cele mai utilizate **procedee de identificare a cheltuielilor și de repartizare a lor** sunt următoarele³:

a. Procedeele de repartizare prin diviziune simplă se aplică numai în cazul entităților sau sectoarelor de cheltuieli cu producție omogenă și unde nu rezultă producție nefinită (sau dacă există, aceasta rămâne constantă din punct de vedere fizic și valoric de la o perioadă de gestiune la alta).

b. Procedeele de repartizare suplimentară constă în repartizarea cheltuielilor indirecte, identificate pe locuri de cheltuieli, pe fiecare produs, lucrare executată sau serviciu prestat proporțional cu nivelul unei mărimi comune ca natură (bază de repartizare sau „cheie de repartitie”, judicios aleasă) posibilă de identificat ca nivel pe fiecare din purtătorii de cost la care se referă cheltuielile indirecte de repartizat.

Procedeele de repartizare presupun următoarele etape de calcul:

- alegerea unui criteriu sau a unei baze de repartizare comună tuturor produselor care constituie obiecte de calculație, dar diferite ca mărime, pentru fiecare dintre ele;

- calculul coeficientului de suplimentare, prin raportarea cheltuielilor indirecte la totalul bazelor de repartizare, pentru fiecare produs sau activitate în parte;

¹ Petriș, R., *Op. cit.* p. 162.

² Cârstea, Gh., Călin, O., *Calculația costurilor*, E.D.P., București, 1980, p. 74 și următoarele.

³ Budugan, D., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2002, p. 242 și următoarele.

- calculul *cotei de cheltuieli indirecte* ce revine fiecărui produs sau sector.

Procedeul suplimentării prezintă *mai multe variante*:

1. **Varianta coeficientului unic sau global** presupune repartizarea totalului cheltuielilor indirecte pe purtători cu ajutorul unui singur coeficient de suplimentare și cu o singură bază de repartizare.

2. **Varianta coeficienților multipli (diferențiați)** implică repartizarea cheltuielilor indirecte prin intermediul unor coeficienți diferiți de la un fel de cheltuielă la alta. Ca urmare, fiecare coeficient de suplimentare se determină în raport cu o altă bază. De exemplu, amortizarea unei clădiri, unde funcționează mai multe secții sau ateliere, se repartizează proporțional cu suprafața acestora etc.

3. **Varianta coeficienților selectivi** se poate utiliza numai la repartizarea CGA-ului pe purtători de costuri. Presupune, pe lângă folosirea unei baze de repartizare diferite față de cele utilizate pentru CIFU și CGS, și alegerea sau selectarea produselor asupra cărora trebuie repartizate cheltuielile respective.

4. **Varianta coeficientului de suplimentare determinat pentru diferența dintre cheltuielile indirecte efective și cele programate, normate sau standardizate** are specific faptul că baza de repartizare o reprezintă chiar cheltuielile indirecte programate sau normate, iar coeficientul de suplimentare se calculează raportând diferența dintre cele două nivele ale cheltuielilor la totalul celor programate sau normate. Apoi, se repartizează pe produse diferența stabilită global la nivelul sectorului de cheltuieli prin ponderarea coeficientului calculat cu fiecare nivel al cheltuielilor indirecte antecalculate, iar prin însumarea algebrică a cheltuielilor programate sau normate pe produse cu diferențele repartizate, se calculează cheltuielile indirecte efective pe purtători de costuri.

5. **Varianta cifrelor relative de structură** presupune:

- determinarea *ponderii bazei de repartizare* corespunzătoare fiecărui produs sau sector, față de totalul bazelor;
- aplicarea ponderilor astfel obținute asupra cheltuielilor care fac obiectul repartizării pentru determinarea *cheltuielilor indirecte ce revin fiecărui produs*.

Rezultatele ce se obțin prin această variantă sunt identice cu cele obținute prin variantele anterioare.

Indiferent de varianta utilizată, problema principală a procedurii suplimentării rămâne alegerea bazei de repartizare. Cu cât cheltuielile indirecte supuse repartizării au un caracter mai complex, un conținut mai eterogen, cu atât o bază de repartizare echitabilă este mai dificil de stabilit.

c. Procedeul indicilor (cifrelor) de echivalență se utilizează pentru determinarea costului unitar în următoarele cazuri:

- când din același consum de forță de muncă și mijloace materiale se obțin semifabricate sau produse finite diferite;
- când aceeași materie primă se prelucurează în diverse produse, cu un consum diferit de forță de muncă;

• când toate produsele obținute simultan sau cel puțin o parte din ele sunt considerate principale.

Problema de bază a acestui procedeu este stabilirea indicilor sau cifrelor de echivalență care servesc pentru omogenizarea calculatorie a producției. Este necesar ca prin coeficienții de echivalență calculați să se exprime cât mai exact gradul de participare al fiecărui produs la formarea cheltuielilor de producție.

În funcție de modul de calcul, deosebim două mari grupe de indici sau cifre de echivalență: *indici direcți* și *indici inversați*.

Indiferent de modul cum sunt calculați, indicii de echivalență au la bază unul sau mai mulți parametri sau caracteristici. Acești parametri sunt comuni ca natură tuturor produselor care se fabrică, dar diferențiați ca nivel de la un produs la altul.

Parametrii sau caracteristicile pe baza cărora se calculează indicii de echivalență pot avea *caracter tehnic* (greutatea, lungimea sau volumul produselor fabricate etc.) sau *caracter economic* (salarii directe, materii prime directe).

După numărul parametrilor sau caracteristicilor care stau la baza lor, atât în cazul celor calculați direct, cât și al celor inversați, indicii de echivalență pot fi: *simpli* – se calculează pe baza unui singur parametru; *complecși* – se calculează pe baza a doi sau mai mulți parametri și *agregați* – au la bază parametri diverși pentru fiecare articol de calculație.

Aplicarea acestui procedeu, în cazul *indicilor simpli și complecși*, presupune următoarele etape de calcul:

1. *calculul indicilor de echivalență;*
2. *calculul cantităților echivalente de produse;*
3. *calculul costului unității echivalente de produse;*
4. *determinarea costului unitar al unităților fizice de produse;*
5. *individualizarea cheltuielilor pe produsele obținute.*

Știind că în prealabil s-au ales pentru fiecare produs și pentru fiecare articol de calculație caracteristicile sau parametri prin care determinăm indicii de echivalență parțiali simpli, cât și cei parțiali ponderați și agregați, *etapele de calcul ce trebuie parcurse în cazul utilizării indicilor agregați sunt aceleași ca și în cazul variantelor anterioare.*

În literatura de specialitate cât și în practica entităților economico-sociale din țara noastră, în funcție de complexitatea procesului de producție și de numărul de produse finite fabricate, lucrări executate și servicii prestate, sunt utilizate și *alte grupe de procedee de identificare a cheltuielilor și de repartizare a lor*, cum ar fi:

➤ *procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor pe purtători și pe sectoare;*

➤ *procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte;*

➤ *procedee de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile și fixe;*

➤ *procedee de evaluare și calculare a costurilor privind producția de fabricație interdependentă;*

➤ *procedee de determinare a costurilor pe unitatea de produs.*

De reținut că, procedeele prezentate în acest paragraf, respectiv *procedeele de repartizare prin diviziune simplă, procedeele suplimentării și procedeele indicilor (cifrelor) de echivalență* fac parte din grupa *procedeele de repartizare a cheltuielilor indirecte*.

8.4. Metode de calculație a costurilor

Progresele realizate în perfecționarea producției au făcut să devină tot mai evidente aspectele de tradiționalism și conservatorism ce se mai manifestă în domeniul calculației costurilor. Ca o reacție la acestea, s-a căutat perfecționarea continuă a procedeelelor și tehnicilor de calculație prin formularea unor modele de calculare adecvate stadiului de perfecționare a tehnologiei producției. Astfel, au apărut o seamă de modele de calculare a costurilor, diferențiate între ele prin procedeele și tehnicile de calcul adoptate în cadrul fiecărui model, cunoscute în literatura de specialitate și în practica economică sub denumirea de **metode de calculație**¹.

Metoda de calculație a costurilor poate fi definită ca ansamblul de procedee și tehnici de calcul specifice utilizate într-o anumită succesiune pentru afectarea purtătorilor de costuri numai cu cheltuielile de producție ocazionate de obținerea sau de producerea acestora.

A apărut necesitatea clasificării metodelor în funcție de anumite criterii de grupare. Cele mai frecvent întâlnite **criterii de grupare** sunt următoarele²:

a. În funcție de apariția lor în timp și de formele lor evolutive, metodele de calculație a costurilor se pot încadra în două mari categorii, și anume:

1. *metode clasice de calculație*, cum sunt: metoda globală sau a calculației simple, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda coeficienților de echivalență;

2. *metode moderne (evolute) de calculație a costurilor*, și anume: metoda normativă, metoda costului normal, metoda standard-cost, metoda direct-costing, metoda costurilor marginale, metoda PERT-cost, metoda T.H.M., metoda G.P. etc., fiecare din ele având diferite variante.

b. Dacă avem în vedere partea din sfera cheltuielilor de producție absorbită în determinarea costului de producție distingem două mari grupe de metode:

1. metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor *totale sau integrale (full-costing)*;

2. metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor *parțiale, denumite și metode limitative*.

¹ Olariu, C., *Costul și calculația costurilor*, E.D.P., București, 1977, p. 172.

² Budugan, D., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2002, pp. 290-292.

În prima grupă sunt cuprinse: *metode de bază sau fundamentale* (metoda globală sau a calculației simple, metoda pe faze și metoda pe comenzi); *metode derivate evaluate* (metoda T.H.M., metoda G.P., metoda PERT-cost); *metode de evidență complexă și control operativ* (metoda standard-cost și metoda normativă).

În cea de-a doua grupă sunt incluse: metoda direct-costing și metoda costurilor directe.

În cazul **metodelor de tip absorbant**, *etapele obligatorii de desfășurare a lucrărilor de calculație* sunt următoarele¹:

- determinarea și delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri și pe sectoare potrivit posibilităților de identificare a lor;
- repartizarea cheltuielilor delimitate pe sectoare asupra purtătorilor de costuri;
- separarea cheltuielilor în raport cu gradul de finisare a producției (dacă se impune aceasta);
- determinarea costului unitar.

Metoda globală sau metoda calculației simple este cunoscută și sub denumirea de *metoda diviziunii*, atât în literatura de specialitate cât și în practica economică. Metoda globală se aplică de către entitățile economice care fabrică un singur produs, la care, de regulă, la sfârșitul perioadei de gestiune nu există semifabricate sau producție neîncheiată, iar dacă există acestea sunt constante de la un exercițiu la altul.

Calculația globală constă în colectarea tuturor cheltuielilor de producție (directe și indirecte) ocazionate de obținerea producției, la nivelul întregii entități economice și raportarea lor, la finele perioadei de gestiune, la cantitatea de produse finite obținute.

Metoda pe faze este folosită, de regulă, în entitățile economice care au ca obiect producția de masă, unde pentru obținerea produsului finit se parcurg în procesul de fabricație mai multe faze, cum ar fi industria ușoară, alimentară, chimică, extracția minereurilor, metalurgie etc.

Obiectul calculației îl constituie produsele și fazele parcurse în procesul de fabricație, cheltuielile de producție fiind înregistrate în conturi deschise lunar pe fiecare fază, astfel ca la finele perioadei de gestiune, prin cumularea tuturor cheltuielilor, în ultima fază de producție să se obțină *costul unitar efectiv al produsului finit*.

Aplicarea metodei pe faze implică, însă, luarea în considerare a *particularităților procesului tehnologic, a caracteristicilor tipului de producție și a modului de organizare a producției în entitatea economică*. Datorită acestora modelul general al calculației costurilor pe faze se poate elabora în *două variante*, și anume:

a. Metoda pe faze, *variantea cu semifabricate* se utilizează în entitățile care fabrică un număr relativ restrâns de produse finite, în cadrul unor procese tehnologice îndelungate, iar după fiecare fază se obțin semifabricate depozitabile,

¹ Cârstea, Gh., Călin, O., *Op. cit.*, p. 73.

destinate fie consumului intern, fie vânzării. În acest caz, este necesară cunoașterea semifabricatelor din toate stadiile de fabricație.

b. Metoda pe faze, *variante fără semifabricate* se aplică atunci când nu este necesar să se determine costul semifabricatelor după fiecare fază. Costul unitar al produsului finit se determină în ultima fază însumând cheltuielile de producție din toate fazele prin care trece produsul respectiv și raportându-le la cantitatea obținută.

Metoda pe comenzi se aplică, de regulă, în *producția individuală sau de serie mică*, caracterizată prin exemplare unice, care nu se repetă sau se repetă în număr mic. Astfel de situații apar în industria construcțiilor navale și de mașini, industria mobilei, confecțiilor, electronică etc. Ca urmare, *obiectul evidenței și calculației costurilor efective îl constituie comanda lansată* pentru o anumită cantitate (lot) de produse sau de semifabricate, care reprezintă elemente asamblabile (piese, repere, agregate și subansamble) ale produselor.

O particularitate a acestei metode face ca obiectul comenzii să difere în raport de modul de organizare a producției. Astfel, la *producția individuală și de serie* organizată în *variante „fără semifabricate”*, comanda are ca obiect un produs sau un lot de produse. În cazul *producției de serie*, organizată în *variante „cu semifabricate”*, unde produsele finite sunt rezultatul îmbinării mecanice a unor piese și subansamble parțial independente, care se produc în unitate sau se aprovizionează din afară, se prelucrează și apoi se assemblează.

Prin *metoda standard-cost* se stabilesc cu anticipație cheltuielile directe de producție (materii prime și materiale directe, salarii directe, contribuția privind asigurările și protecția socială și alte cheltuieli directe) pe baza documentației tehnice și a condițiilor impuse de procesul de fabricație, denumite „standarde”, iar pentru cheltuielile indirecte (cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere) se stabilesc „*bugete de cheltuieli*”, servind ca etaloane de măsură sau de comparație cu cheltuielile de producție efective.

Caracteristica principală a metodei standard-cost constă în aceea că standardele de cheltuieli reprezintă nu numai costurile antecalculate, ci și costurile de producție considerate reale sau normale. *Costurile standard* reprezintă, deci, singura calculație a cheltuielilor pe produs. Este folosită la stabilirea prețurilor de vânzare. Rezultă că diferențele în plus sau în minus stabilite la fabricarea produselor față de costurile standard sunt considerate abateri de la condițiile normale de fabricație.

Calcularea costurilor standard pe produse se realizează prin însumarea costurilor standard de materii prime și materiale (Km) cât și de manoperă (Kr) aferente produsului, la care se adaugă costurile standard ale cheltuielilor de regie (K_{sv} = cheltuieli de regie fixe și K_{sf} = cheltuieli de regie variabile) repartizate din bugetele de cheltuieli.

Dacă în cazul organizării contabilității de gestiune potrivit „*metodei costurilor complete*” sau „*metodei centrelor de analiză*” scopul principal urmărit este determinarea costurilor complete ale produselor, lucrărilor și serviciilor, în cazul organizării acesteia potrivit concepției *costurilor parțiale*, scopul urmărit este determinarea operativă a rentabilității subdiviziunilor tehnico-productive ale entității economice, precum și a produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. Această concepție de calculație a costurilor a apărut în țările cu economie de piață dezvoltată ca răspuns la criticele formulate metodei costurilor complete și totodată ca alternativă la aceasta. Principala sa contribuție constă în eliminarea convenționalismului și arbitrarului din repartizarea cheltuielilor ce nu pot fi afectate direct produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. Este vorba, în primul rând, de cheltuielile de structură (fixe) care sunt considerate, în concepția sistemului costurilor parțiale, drept cheltuieli ale perioadei, deci generate de timp și nu de activitatea productivă desfășurată.

În cazul *metodelor parțiale sau limitative, etapele obligatorii* privind desfășurarea lucrărilor de calculație sunt următoarele¹:

- determinarea și delimitarea cheltuielilor pe purtători și pe sectoare potrivit posibilităților de identificare a lor;
- separarea cheltuielilor imputabile producției în raport cu gradul de finisare al acesteia (terminată sau neterminată);
- determinarea costului unitar la nivelul cheltuielilor imputabile producției;
- trecerea cheltuielilor de structură pe seama rezultatului global al entității economice;
- calculul indicatorilor implicați de folosirea metodei în cauză.

Metoda direct-costing sau metoda costurilor variabile constituie o etapă în evoluția calculației costurilor de producție, instrument de dimensionare a trecutului entității economice, iar în contabilitatea managerială, instrument de gestiune.

Concepția de bază a metodei direct-costing o constituie fundamentarea calculării costului produsului numai pe baza cheltuielilor variabile. De aceea, unii autori, și în special cei francezi, denumesc metoda direct-costing ca „*metoda costurilor variabile*”. Astfel, noțiunea de „direct” nu are nici o legătură cu cheltuielile directe, ea fiind legată de particularitatea metodei de a calcula costul produselor numai pe baza cheltuielilor care depind în mod direct de variația volumului fizic al producției. În acest context, nu trebuie făcută confuzie între noțiunea de cheltuială directă și cea variabilă și nici între cea indirectă și fixă².

Eliminarea cheltuielilor fixe din calcul se bazează pe considerentul că acestea sunt cheltuieli ale perioadei și nu ale produselor. Din această cauză ele nu

¹ Cârstea, Gh., Călin, O., *Op. cit.*, p. 73.

² Iacob, C., *Contabilitatea gestiunii interne a unităților economice*, Editura Certi, Craiova, 1994, p. 176.

pot fi incluse în costul produselor, ci afectează rezultatul brut de exploatare al entității economice.

Metoda costurilor directe reține pentru calculul costului unitar numai o parte a cheltuielilor, și anume cea a cheltuielilor directe, indiferent dacă sunt variabile sau fixe. Din acest motiv ea se numește „metoda costurilor directe”. Cheltuielile indirecte, chiar dacă cuprind și cheltuieli variabile, nu se includ în costul producției, ci se deduc pe total din rezultatul final al entității economice. De asemenea, această metodă nu urmărește în primul rând determinarea costului pe fiecare produs în parte, ci calcularea și analiza rentabilității totale, la nivelul întregii entități economice. Pentru fiecare produs în parte se calculează *marja unitară*, dar prin deducerea din volumul vânzărilor a cheltuielilor directe și nu a cheltuielilor variabile ca în cazul metodei direct-costing.

Unii autori¹, consideră că marja pe costurile directe furnizează informații utile (interesante) pentru entitatea economică dar, în același timp, prezintă mai puțin interes în previziune, dată fiind puterea de informare mai mare a marjei pe costurile variabile. De asemenea ei susțin că, în revanșă, *este interesant de a combina cele două criterii, „variabil” și „direct”*, pentru analiza unei situații. Această metodă de calculație este numită *metoda costurilor specifice*. Ea duce mai departe demersul metodei costurilor variabile incluzând în costul produsului și *cheltuielile fixe specifice (ChFs)* care pot fi identificate pe acesta. Se obține astfel, o *marjă pe costurile specifice (M/CS)* care trebuie să permită acoperirea *cheltuielilor fixe indirecte (ChFc)*, considerate ca fiind cheltuieli comune ale entității economice.

În concluzie, toate aceste metode de calculație se bazează pe același principiu: nu se analizează decât cheltuielile de producție considerate pertinente și se urmărește calculul contribuției fiecărui produs la acoperirea cheltuielilor nerepartizate. Astfel, se evită o parte din lucrările de calculație greoaie și costisitoare pe care le presupun repartizarea tuturor cheltuielilor încorporabile în costurile producției.

TESTE DE AUTOEVALUARE:

1. Definiți conceptul de consumațiuni.
2. Cum se clasifică cheltuielile de producție?
3. Care sunt principiile de aplicat în calculația costurilor producției?
4. Comparați diferitele procedee de identificare a cheltuielilor și de repartizare a lor.
5. Care sunt etapele de parcurs în calculația costurilor de producție?
6. Prezentați câteva metode de calculație a costurilor.

¹ Raulet, Ch. et Ch., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p. 189.

TESTE – GRILĂ:

1. După gradul lor de omogenitate, cheltuielile de producție se clasifică în:

- a) cheltuieli simple și cheltuieli complexe
- b) cheltuieli comune și cheltuieli primare
- c) cheltuieli polielementare și cheltuieli generale de administrație

Răspuns: a

2. După conținutul și natura economică a tipului de cost calculat, distingem:

- a) costuri complete și costuri parțiale
- b) costuri contabile și costuri economice
- c) costuri totale și costuri specifice

Răspuns: a

3. Care din principiile de mai jos sunt considerate drept reguli generale ale calculației costurilor producției:

- a) principiul documentării
- b) principiul delimitării cheltuielilor în timp
- c) principiul delimitării cheltuielilor în spațiu
- d) delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție
- e) principiul calculației unice
- f) principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv

Răspuns: b, c, d, f

4. Aplicarea procedurii cifrelor de echivalență, în cazul indicilor simpli și complecși, presupune parcurgerea a cinci etape de calcul. Care este succesiunea lor corectă din etapele prezentate mai jos ?

- A. determinarea indicilor de echivalență parțiali simpli
 - B. determinarea indicilor de echivalență parțiali ponderați
 - C. calculul indicilor de echivalență simpli (sau complecși)
 - D. calculul cantităților echivalente de produse
 - E. calculul costului unității echivalente de produse
 - F. determinarea costului unitar al unităților fizice de produse
 - G. individualizarea cheltuielilor pe produsele obținute, considerată și etapă de verificare
- a) A; B; D; E; G
 - b) A; D; E; F; G
 - c) C; D; E; F; G
 - d) B; C; E; F; G

Răspuns: c

5. Aplicarea metodei globale presupune ca:

- a) producția să fie omogenă;
- b) la sfârșitul perioadei de gestiune să nu existe semifabricate sau producție neterminată;
- c) din procesul de fabricație să rezulte atât produse principale, cât și produse secundare.

Răspuns: a, b

6. Costul comenzii se calculează după terminarea acesteia, indiferent de durata de timp în care ea se execută.

- a) corect
- b) fals

Răspuns: a

CAPITOLUL 9

SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- *definirea situațiilor financiare anuale;*
- *obiectivele situațiilor financiare anuale;*
- *structura situațiilor financiare anuale;*
- *lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar;*
- *principalele operațiuni de regularizare apărute după inventariere;*
- *modul de sistematizare a informațiilor în bilanț și în contul de profit și pierdere.*

Situațiile financiare anuale reprezintă cea mai importantă modalitate de a prezenta periodic utilizatorilor informațiile colectate și prelucrate de sistemul contabil, prin care este redată activitatea unei entități. Acestea mai sunt cunoscute și sub denumirile de *conturi anuale*, *documente contabile de sinteză* sau *bilanț contabil*. Se numesc situații *anuale* deoarece aceste informații de sinteză sunt publicate, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, care durează, de cele mai multe ori, un an. Însă, adesea utilizatorii solicită date privind performanțele întreprinderii și la intervale mai mici de timp. Astfel, sunt publicate unele informații și la alte intervale: semestrial, trimestrial sau lunar (în cazul întreprinderilor cotate la bursele importante ale lumii)¹.

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de *raportul administratorilor*, *raportul de audit* sau *raportul comisiei de cenzori*, după caz, și de *propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile*, conform art. 29 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și modificată.

În Cadrul General al IASB se precizează că „situațiile financiare sunt întocmite și prezentate de diverse entități pentru utilizatori externi din întreaga lume. Deși astfel de situații pot părea similare de la o țară la alta, există diferențe determinate de factori sociali, economici și juridici, precum și de faptul că diferite țări, în momentul stabilirii cerințelor naționale, au avut în vedere necesitățile unor utilizatori diferiți ai situațiilor financiare”².

¹ Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Ed. Polirom, Iași, 2002, p.163.

² ***; *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A*, Editura CECCAR, București, 2015, p. A22

9.1. Obiectivul și structura situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale¹ reprezintă documente de raportare financiară prin care se prezintă, la un anumit moment, situația fluxurilor reale și monetare ale unei entități. Pentru a satisface nevoile de informare ale utilizatorilor situațiile financiare trebuie²:

- să furnizeze informațiile necesare investitorilor actuali și potențiali pentru luarea unei decizii raționale privind investițiile și creditarea;
- să ofere informații utile pentru evaluarea fluxurilor viitoare de lichidități;
- să prezinte informații privind resursele economice, drepturile asupra acestor resurse și modificările acestora.

Norma românească³ precizează că obiectivul situațiilor financiare este furnizarea informațiilor despre *poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie*, care sunt utile unei categorii largi de utilizatori în luarea deciziilor.

Poziția financiară se referă la relațiile dintre elementele bilanțului, adică active, datorii și capitaluri proprii. Aceasta este influențată de⁴:

- *resursele economice pe care le controlează o întreprindere*. Aceste informații sunt utile pentru a se anticipa capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar în viitor;
- *structura financiară a întreprinderii*; informațiile privind structura financiară sunt utile pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare sau șansele de a primi finanțare în viitor, precum și modul în care profiturile și fluxurile viitoare de numerar vor fi repartizate între cei care au un interes în întreprindere;
- *lichiditatea și solvabilitatea întreprinderii*; informațiile despre lichiditate și solvabilitate sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-și onora angajamentele financiare la scadența stabilită. Lichiditatea se referă la disponibilitatea de a utiliza numerarul în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente perioadei. Solvabilitatea se referă la disponibilitatea de a utiliza numerarul pe o perioadă mai lungă de timp, în care urmează să se achite obligațiile scadente;
- *capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea*.

Informațiile despre *performanțele financiare* unei entități, în special, profitabilitatea acestora, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care entitatea le va putea controla în viitor. Informațiile

¹ Mățiș, D., Pop, A. (coordonatori) ș.a., *Contabilitate financiară*, ediția a 3-a, Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p.692.

² Needles, B., Anderson, H., Caldwell, J., *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a 5-a, Traducere de Rodica Levițchi, Ed. Arc, Chișinău, 2000, p.318.

³ OMFP 1802/2014, art. 17.

⁴ CG, par.13-14.

despre performanță sunt utile pentru a anticipa capacitatea firmei de a genera fluxuri de numerar, folosind resursele existente, precum și pentru formularea raționamentelor cu privire la eficiența cu care vor fi utilizate noi resurse.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar. Utilizatorii situațiilor financiare doresc să cunoască capacitatea entității de a genera lichidități și echivalente de lichidități, momentul și siguranța apariției lor, dar și necesitățile de finanțare ale firmei¹. O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.

Prin urmare, informațiile privind poziția financiară sunt oferite, în primul rând, de bilanț, cele privind performanța de contul de profit și pierdere, iar cele privind fluxurile de trezorerie de situația fluxurilor de trezorerie.

Pentru atingerea obiectivului situațiilor financiare de a oferi informații utile normele contabile stabilesc că informațiile prezentate trebuie să întrunească anumite **caracteristici calitative**. OMFP 1802/2014 stabilește **caracteristici² calitative fundamentale și amplificatoare**.

Caracteristicile calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea exactă.

Informațiile financiare sunt **relevante** dacă îi ajută pe utilizatori în luarea deciziilor. Această capacitate a informațiilor financiare este dată de valoarea lor predictivă, valoarea de confirmare sau de ambele. Valoarea predictivă presupune folosirea informațiilor financiare, de către utilizatori, pentru a previziona rezultatele viitoare, dar nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. De exemplu, informațiile privind veniturile pentru anul curent, pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea veniturilor în anii viitori, dar pot fi și comparate cu previziunile efectuate în anii anteriori, pentru exercițiul curent. Rezultatele acestor comparații pot ajuta utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele care au fost utilizate pentru realizarea acelor previziuni.

Reprezentare exactă. Situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice în cuvinte și cifre. Pentru a fi o reprezentare exactă, o descriere trebuie să fie **completă, neutră și fără erori**.

O descriere **completă** include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare. De exemplu, o descriere completă a unui grup de active include cel puțin o descriere a naturii activelor, o descriere numerică a tuturor activelor și o mențiune privind descrierea numerică (de exemplu, costul inițial sau valoarea justă). Pentru unele elemente o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și

¹ Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ed. Tipo Moldova, Iași, 2011, p.420.

² OMFP 1802/2014, art. 29-46

circumstanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura, și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

Descrierea *neutră* este cea care nu suportă influențe în selecția și prezentarea informațiilor financiare. O descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată pentru a crește probabilitatea ca informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori.

Reprezentarea *fără erori* înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informațiile raportate a fost selectat și aplicat fără erori.

Utilitatea informațiilor relevante și reprezentate exact este accentuată de respectarea *caracteristicilor calitative amplificatoare: comparabilitate, verificabilitate, oportunitate și inteligibilitate*.

Comparabilitatea permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente, analizând informații similare despre alte entități și cu informații similare despre aceeași entitate aferente unei alte perioade. Comparabilitatea nu presupune uniformitate. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare ca natură trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. Deși un fenomen economic unic poate fi reprezentat exact în multiple moduri, permiterea unor metode contabile alternative pentru același fenomen economic diminuează comparabilitatea (de exemplu: evaluarea imobilizărilor corporale la cost sau la valoarea reevaluată).

Verificabilitatea asigură utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le prezinte. Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă.

Oportunitate înseamnă că informațiile sunt disponibile în timp util. În general, cu cât sunt mai vechi informațiile, cu atât sunt mai puțin utile. Totuși, unele informații pot să rămână oportune mult timp după sfârșitul perioadei de raportare deoarece, de exemplu, unii utilizatori ar putea fi nevoiți să identifice și să aprecieze tendințele.

Inteligibilitatea informațiilor presupune clasificarea, caracterizarea și prezentarea acestora în mod clar și concis. Unele fenomene sunt complexe și nu pot fi transformate în fenomene ușor de înțeles. Excluderea informațiilor privind aceste fenomene din rapoartele financiare ar conduce la situația ca aceste rapoarte să fie incomplete. Rapoartele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile de afaceri și economice și care studiază și analizează informațiile cu atenția cuvenită. Totuși, prezentarea rapoartelor financiare trebuie realizată astfel încât să permită înțelegerea lor de către diferitele categorii de utilizatori ai informațiilor cuprinse în acestea.

Caracteristicile calitative amplificatoare trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil. Totuși, acestea nu pot face informațiile utile dacă acele informații sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact.

Structura situațiilor financiare anuale este diferită în funcție de mărimea entităților. Normele contabile românești actuale indentifică trei categorii de entități raportoare, astfel¹:

1. *Microentitățile* sunt firmele care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 1.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

2. *Entitățile mici* sunt cele care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

3. *Entitățile mijlocii și mari* sunt cele care la data bilanțului depășesc limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii de la entitățile mici, respectiv:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

În ceea ce privește **structura situațiilor financiare anuale**:

● **microentitățile** întocmesc:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere ce prezintă separat: cifra de afaceri netă; alte venituri; costul materiilor prime și al consumabilelor; cheltuieli cu personalul; ajustări de valoare; alte cheltuieli; impozite; profit sau pierdere;

● **entitățile mici** întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional, pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie;

● **entitățile mijlocii și mari și cele de interes public** întocmesc:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare se întocmesc, de obicei, la sfârșitul exercițiului financiar, dar și „în situația fuziunii, divizării sau lichidării, în condițiile legii”¹.

¹OMFP 1802/2014, art. 9, modificat de OMFP 773 din 1 iulie 2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici și pentru modificarea unor reglementări contabile

Componentele situațiilor financiare anuale formează un tot unitar, completându-se reciproc și contribuind la oferirea unei imagini complete a activității entității (poziția financiară la sfârșitul exercițiului, evoluția acesteia în cursul exercițiului, performanțele înregistrate în exercițiul respectiv)².

Situațiile financiare anuale se obțin în urma unui proces amplu de prelucrare a informațiilor contabile ce are în vedere o succesiune de lucrări, unele cu caracter pregătitor, iar altele de elaborare a acestor documente³.

9.2. Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar

Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar sunt cunoscute și sub denumirea de lucrări preliminare sau lucrări premergătoare închiderii exercițiului și se referă la:

1. *Întocmirea balanței de verificare primară;*
2. *Inventarierea generală a elementelor de active, datorii și capitaluri proprii;*
3. *Contabilizarea operațiilor de regularizare privind:*
 - a. diferențele de inventar;
 - b. amortizările;
 - c. ajustările pentru depreciere;
 - d. provizioanele;
 - e. diferențele de curs valutar;
 - f. delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor;
 - g. variația stocurilor.
4. *Determinarea rezultatului contabil;*
5. *Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestuia; repartizarea profitului;*
6. *Închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv;*
7. *Întocmirea balanței de verificare finale.*

Pentru prezentarea situației activelor, datoriilor, poziției financiare, performanțelor, profitului sau pierderii entității, trebuie respectate cu bună credință regulile privind evaluarea patrimoniului și principiile contabile, să se parcurgă lucrările preliminare și să se realizeze sistematizarea soldurilor conturilor pentru a se determina posturile specifice situațiilor financiare anuale.

1. *Întocmirea balanței de verificare primară.*

Balanța de verificare primară este întocmită în vederea redactării situațiilor financiare anuale și cuprinde datele sistematizate și prelucrate în conturile registrului Cartea mare. Cu acest prilej se descoperă și se înlătură erorile care au condus la stîrbirea relațiilor de echilibru, între debitul și creditul conturilor, precum

¹ *** Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și modificată, art. 28, alin.1.

² Mătiș, D. (coordonator) ș.a., *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p.375

³ Mătiș, D., Pop, A. (coordonatori) ș.a., *Op. cit.*, p.694

și a egalităților valorice, între mărimile de aceeași natură, din conturile analitice și contul sintetic corespunzător. Scopul întocmirii balanței de verificare înaintea inventarierii constă în furnizarea informațiilor cu privire la situația scriptică a patrimoniului ce urmează a fi comparată cu situația reală determinată prin inventariere. În balanța de verificare primară conturile de cheltuieli și venituri pot fi deja închise, după cum a optat entitatea respectivă. Balanța de verificare se întocmește conform modelului adoptat de entitate. Cele mai utilizate sunt balanțele de verificare cu 4 sau 5 serii de egalități.

În continuare este prezentată balanța primară cu cinci serii de egalități (solduri inițiale, rulaje curente, rulaje cumulate, total sume și solduri finale) pentru luna decembrie a societății comerciale „X” care are ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor en-gros și en-detail și care a optat pentru închiderea conturilor de cheltuieli și venituri (tabelul nr. 9.1).

2. Inventarierea generală a elementelor de active, datorii și capitaluri proprii

Dacă toate operațiile economice și financiare au fost corect reflectate atât în evidența cronologică cât și în cea sistematică, balanța de verificare primară ar trebui să reflecte situația reală a patrimoniului. De regulă, însă, între datele din balanța de verificare și mărimile corespunzătoare în realitate pot să apară nepotriviri ce sunt sesizate și determinate prin inventariere.

La inventariere se urmărește atât situația faptică, cât și starea bunurilor în vederea stabilirii deprecierii acestora.

În urma inventarierii generale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „X” s-au constatat, conform listelor de inventariere, următoarele plusuri și minusuri:

1. Lipsa unui laptop cu o valoare contabilă de 2 500 lei, amortizat integral. Această lipsă nu este imputabilă gestionarului.

2. Plus un sistem de protecție evaluat la 2 800 lei.

3. Lipsa a 10 bucăți materiale consumabile din sortimentul A, la prețul unitar de 10 lei/buc. Prețul actual de aprovizionare al acestui sortiment este de 12 lei/buc. Se impută gestionarului, conform deciziei de imputare, contravaloarea lipsei la prețul actual, TVA 24%.

4. Un scaun aflat în folosință este deteriorat 100%, fiind propus pentru casare. Se întocmește procesul verbal decasare. Valoarea de intrare este de 278 lei.

5. Lipsa unor mărfuri din depozit în valoare de 280 lei, care se încadrează în normele legale de perisabilități.

Tabelul nr. 9.1 - Balanța de verificare primară

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 1											
1012	Capital subscris vărsat	0,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200,00	0,00	200,00
1061	Rezerve legale	0,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	0,00	40,00
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	0,00	70.105,46	0,00	0,00	0,00	117.529,79	0,00	187.635,25	0,00	187.635,25
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	0,00	0,00	0,00	0,00	1.075,00	0,00	1.075,00	0,00	1.075,00	0,00
121	Profit sau pierdere	0,00	117.529,79	56.190,97	69.782,35	456.647,77	388.454,66	512.838,74	575.766,80	0,00	62.928,06
Total clasa 1		0,00	187.875,25	56.190,97	69.782,35	457.722,77	505.984,45	513.913,74	763.642,05	1.075,00	250.803,31
Clasa 2											
201	Cheltuieli de constituire	473,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	473,25	0,00	473,25	0,00
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	5.230,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.230,00	0,00	5.230,00	0,00
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	0,00	236,70	0,00	23,00	0,00	147,95	0,00	407,65	0,00	407,65
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0,00	2.560,00	0,00	87,00	0,00	957,00	0,00	3.604,00	0,00	3.604,00
Total clasa 2		5.703,25	2.796,70	0,00	110,00	0,00	1.104,95	5.703,25	4.011,65	5.703,25	4.011,65
Clasa 3											
3028	Alte materiale consumabile	10.119,40	0,00	0,00	0,00	0,00	2.136,52	10.119,40	2.136,52	7.982,88	0,00
371.1	Mărfuri în depozit	17.973,21	0,00	28.560,25	52.345,18	325.650,37	287.643,89	372.183,83	339.989,07	32.194,76	0,00
371.2	Mărfuri în magazin	8.235,43	0,00	23.750,00	17.436,23	165.324,87	98.765,42	197.310,30	116.201,65	81.108,65	0,00
378.1	Diferențe de preț la mărfuri în depozit	0,00	0,00	11.876,46	5.438,35	58.643,14	65.081,25	70.519,60	70.519,60	0,00	0,00
378.2	Diferențe de preț la mărfuri în magazin	0,00	1.678,37	3.476,18	4.634,85	20.543,64	32.456,27	24.019,82	38.769,49	0,00	14.749,67
Total clasa 3		36.328,04	1.678,37	67.662,89	79.854,61	570.162,02	486.083,35	674.152,95	567.616,33	121.286,29	14.749,67
Clasa 4											
401.1	Furnizori interni	0,00	11.066,18	29.395,70	49.386,01	245.834,39	367.597,21	275.230,09	428.049,40	0,00	152.819,31
401.2	Furnizori externi	0,00	2.670,00	8.230,46	4.890,18	54.378,24	88.620,52	62.608,70	96.180,70	0,00	33.572,00
4091	Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	46.083,79	0,00	4.767,61	169,47	120.333,23	75.958,17	171.184,63	76.127,64	95.056,99	0,00
4092	Furnizori - debitori pentru prestări de servicii	0,00	0,00	3.208,88	0,00	3.415,21	3.415,21	6.624,09	3.415,21	3.208,88	0,00
4111	Clienți	170.249,21	0,00	82.344,25	45.508,00	455.443,84	387.560,56	708.037,31	433.068,56	274.968,75	0,00
4118	Clienți - facturi de întocmit	0,00	0,00	0,00	0,00	1.789,23	1.789,23	1.789,23	1.789,23	0,00	0,00
421	Personal - salarii datorate	0,00	2.100,00	2.200,00	2.200,00	24.200,00	24.300,00	26.400,00	28.600,00	0,00	2.200,00
4311.1	Contribuția unității la asigurările	0,00	299,00	428,30	457,60	5.100,00	5.054,40	5.528,30	5.811,00	0,00	282,70

9. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

375

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulați curent		Rulați cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
	sociale/asigurări sociale										
4311.2	Contribuția unității pentru accidente de muncă/boli profesionale	0,00	7,00	33,00	33,00	350,00	364,50	383,00	404,50	0,00	21,50
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	0,00	110,00	238,00	231,00	2.580,00	2.551,50	2.818,00	2.892,50	0,00	74,50
4313.1	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	64,00	123,00	114,40	1.280,00	1.263,60	1.403,00	1.442,00	0,00	39,00
4313.2	Contribuția unității pentru concedii și indemnizații medicale	0,00	15,00	18,70	18,70	207,00	206,55	225,70	240,25	0,00	14,55
4314	Contribuția angajatorilor pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	68,00	118,00	121,00	1.350,00	1.336,50	1.468,00	1.525,50	0,00	57,50
4371.1	Contribuția unității la fondul de șomaj	0,00	8,00	12,00	11,00	120,00	121,50	132,00	140,50	0,00	8,50
4371.2	Contribuția unității la fondul de garantare a salariilor	0,00	7,00	5,50	5,50	62,00	60,75	67,50	73,25	0,00	5,75
4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	0,00	8,00	12,00	11,00	120,00	121,50	132,00	140,50	0,00	8,50
4411	Impozit pe profit	0,00	23.003,00	0,00	1.417,69	31.350,12	8.220,34	31.350,12	32.641,03	0,00	1.290,91
4423	TVA de plată	0,00	29.954,33	0,00	2.775,54	27.070,36	27.070,36	27.070,36	59.800,23	0,00	32.729,87
4424	TVA de recuperat	0,00	0,00	0,00	0,00	12.488,21	12.488,21	12.488,21	0,00	0,00	0,00
4426	TVA deductibilă	0,00	0,00	12.975,24	12.975,24	78.156,09	78.156,09	91.131,33	91.131,33	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00	15.750,78	15.750,78	92.738,23	92.738,23	108.489,01	108.489,01	0,00	0,00
4428	TVA neexigibilă	0,00	1.593,95	3.374,75	2.298,67	19.115,89	31.998,36	22.490,64	35.890,99	0,00	13.400,34
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	0,00	160,00	154,00	164,00	1.856,00	1.912,00	2.010,00	2.236,00	0,00	226,00
446.1	Taxa vamală	0,00	0,00	845,00	845,00	5.788,00	5.788,00	6.633,00	6.633,00	0,00	0,00
4551	Asociați - conturi curente	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00	0,00
471	Cheltuieli înregistrate în avans	0,00	0,00	25,00	14,00	785,00	325,00	810,00	339,00	471,00	0,00
Total clasa 4		216.333,00	71.133,46	164.260,18	139.397,78	1.214.339,54	1.247.446,79	1.594.932,72	1.457.978,03	373.705,62	236.750,93
Clasa 5											
5121	Conturi la bănci în lei	130,08	0,00	45.500,01	45.410,83	388.250,00	387.635,23	433.880,09	433.046,06	834,03	0,00
5124	Conturi la bănci în valută	34,39	0,00	42.174,76	41.502,83	137.877,64	137.877,64	180.086,79	179.380,47	706,32	0,00
5311	Casa în lei	4.955,02	0,00	18.256,47	17.986,87	122.347,56	124.367,12	145.559,05	142.553,99	3.005,06	0,00
5314	Casa în valută	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00	0,00
581	Viramente interne	0,00	0,00	87.674,77	87.674,77	526.127,64	526.127,64	613.802,41	613.802,41	0,00	0,00
Total clasa 5		5.119,49	0,00	193.606,01	192.575,30	1.203.031,34	1.204.636,13	1.401.756,84	1.397.211,43	4.545,41	0,00
Clasa 6											
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	0,00	0,00	2.136,52	2.136,52	2.136,52	0,00	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia și apă	0,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00
607	Cheltuieli privind mărfurile	0,00	0,00	51.054,02	51.054,02	288.106,64	288.106,64	339.160,66	339.160,66	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	0,00	0,00	68,90	68,90	875,54	875,54	944,44	944,44	0,00	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	0,00	0,00	0,00	0,00	54,37	54,37	54,37	54,37	0,00	0,00
626	Cheltuieli postale și taxe de telecomunicații	0,00	0,00	87,00	87,00	668,43	668,43	755,43	755,43	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	0,00	0,00	220,41	220,41	156,90	156,90	377,31	377,31	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu servicii executate de terți	0,00	0,00	420,00	420,00	3.747,06	3.747,06	4.167,06	4.167,06	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	0,00	0,00	16,50	16,50	182,25	182,25	198,75	198,75	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu salariile personalului	0,00	0,00	2.200,00	2.200,00	24.300,00	24.300,00	26.500,00	26.500,00	0,00	0,00
6451	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	0,00	0,00	457,60	457,60	5.054,40	5.054,40	5.512,00	5.512,00	0,00	0,00
6452.1	Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	0,00	0,00	11,00	11,00	121,50	121,50	132,50	132,50	0,00	0,00
6452.2	Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de garantare a salariilor	0,00	0,00	5,50	5,50	60,75	60,75	66,25	66,25	0,00	0,00
6453.1	Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	0,00	16,00	16,00	96,00	96,00	112,00	112,00	0,00	0,00
6453.2	Cheltuieli privind contribuția unității pentru concedii și indemnizații medicale	0,00	0,00	18,70	18,70	18,00	18,00	36,70	36,70	0,00	0,00
6651	Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	87,65	87,65	4.089,33	4.089,33	4.176,98	4.176,98	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	0,00	0,00	110,00	110,00	1.104,95	1.104,95	1.214,95	1.214,95	0,00	0,00
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	0,00	0,00	1.417,69	1.417,69	8.220,34	8.220,34	9.638,03	9.638,03	0,00	0,00
Total clasa 6		0,00	0,00	56.190,97	56.190,97	340.192,98	340.192,98	396.383,95	396.383,95	0,00	0,00
Clasa 7											
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	0,00	0,00	69.781,41	69.781,41	386.409,31	386.409,31	456.190,72	456.190,72	0,00	0,00
765a	Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	0,93	0,93	2.040,35	2.040,35	2.041,28	2.041,28	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	0,00	0,00	0,01	0,01	5,00	5,00	5,01	5,01	0,00	0,00
Total clasa 7		0,00	0,00	69.782,35	69.782,35	388.454,66	388.454,66	458.237,01	458.237,01	0,00	0,00
Clasa 8											
8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	2.607,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.607,78	0,00	2.607,78	0,00
Total clasa 8		2.607,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.607,78	0,00	2.607,78	0,00
TOTAL GENERAL		263.483,78	263.483,78	607.693,36	607.693,36	4.173.903,31	4.173.903,31	5.045.080,45	5.045.080,45	506.315,57	506.315,57

6. Plus la mărfurile din magazin evaluate la valoarea justă¹ de 372 lei, inclusiv adaosul comercial de 50 lei (cota de adaos comercial pentru acest sortiment este de 20%) și TVA de 72 lei (24% TVA).

7. Societatea are față de clientul „A” o creanță de 669,6 lei cu o vechime ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

8. Se constată că există riscul ca societatea să piardă în instanță un proces cu unul din furnizori, iar suma pe care unitatea o poate pierde este estimată la 1 200 lei.

9. Situația datoriilor și disponibilităților în valută la 31 decembrie se prezintă astfel:

- soldul contului 401.2 „Furnizori externi” este de 33 572 lei (valoarea de intrare în valută este de 7 700 €, iar cursul de schimb la sfârșitul lunii noiembrie era de 4,36 lei/€);

- soldul contului 5124 „Conturi la bănci în valută” este de 706,32 lei (valoarea de intrare în valută este de 162 €, iar cursul de schimb la sfârșitul lunii noiembrie era de 4,36 lei/€).

Cursul de schimb la 31 decembrie este de 4,28 lei/€.

10. Din analiza veniturilor și a cheltuielilor aferente exercițiului încheiat s-a constatat că din soldul final debitor al contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” suma de 250 lei reprezintă cota-parte din primele de asigurare achitate anticipat ce trebuie inclusă în cheltuielile lunii decembrie.

3. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind diferențele constatate la inventariere

După cum a fost precizat și în capitolul privind inventarierea, comisia de inventar are în vedere *constatarea existenței fizice a bunurilor, creanțelor și datoriilor* (situația faptică), dar și *stabilirea valorii acestora*, motiv pentru care din comisia de inventariere trebuie să facă parte și un specialist în evaluare². La stabilirea rezultatelor inventarierii pot să apară *diferențe cantitative* (plusuri sau minusuri) și *diferențe de valoare*. Diferențele cantitative vor fi întotdeauna reflectate în contabilitate (plusuri și minusuri cantitative), iar în ce privește diferențele de valoare se va avea în vedere principiul prudenței (diferențele în plus la active nu se vor reflecta pe când cele în minus se vor înregistra ca o amortizare suplimentară dacă deprecierea este ireversibilă sau ca o pierdere probabilă de valoare, dacă pierderea este posibil reversilă, iar la datorii situația este inversă plusurile de valoare nu se înregistrează, iar minusurile se vor reflecta la provizioane).

¹Valoarea justă este prețul care ar fi primit pentru a vinde un activ sau plătit pentru a transfera o datorie într-o tranzacție normală între participanții pe piață la data evaluării (IFRS 13).

² Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, E. Universul Juridic, București, 2009, pp. 290-291.

a. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind plusurile și minusurile de inventar

În situația în care cantitățile și valorile constatate faptic pentru un anumit element patrimonial sunt mai mari decât cele ce figurează în contabilitate, rezultă un plus de inventar, iar în situația inversă rezultă un minus de inventar. Atât plusurile cât și minusurile de inventar se consemnează în listele de inventar. După stabilirea plusurilor și minusurilor de inventar, se procedează la regularizarea diferențelor¹.

Indiferent de natura elementelor patrimoniale, plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniu, iar minusurile de inventar, fie se impută persoanelor vinovate, fie se trec asupra cheltuielilor.

Plusurile cantitative constatate la inventar se înregistrează în contabilitate astfel:

- în cazul *imobilizărilor*, se debitează contul de imobilizări corespunzător și se creditează contul 4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor” (cu valoarea justă);

- pentru *stocurile de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, stocuri aflate la terți, active biologice de natura stocurilor, mărfuri, ambalaje* (altele decât producția stocată) se debitează contul de stoc (din grupele 30, 35, 36, 37 sau 38) și se creditează contul de cheltuieli corespunzător (cu valoarea justă);

- în cazul *producției în curs de execuție, produselor și activelor biologice de natura stocurilor* din producție proprie se debitează contul de stoc (din grupele 33, 34 sau 361) și se creditează conturile 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” / 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” (cu valoarea justă).

Minusurile cantitative constatate la inventar se înregistrează astfel:

- la *imobilizări* se creditează contul de imobilizări corespunzător cu valoarea contabilă și se debitează contul de amortizare (dacă este cazul) cu valoarea amortizată și contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” cu valoarea rămasă;

- pentru *stocurile de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, stocuri aflate la terți, active biologice de natura stocurilor, mărfuri, ambalaje* (altele decât producția stocată) se debitează contul de cheltuieli corespunzător și se creditează contul de stoc (din grupele 30, 35, 36, 37 sau 38) la care s-a constat lipsa (cu valoarea de înregistrare);

- în cazul *producției în curs de execuție, produselor și activelor biologice de natura stocurilor* din producție proprie se debitează conturile 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” / 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” și se creditează contul de stoc (din grupele 33, 34 sau 361) la care s-a constat lipsa (cu valoarea de înregistrare).

¹ Oprean, I. (coordonator), *Întocmirea și auditarea bilanțului contabil. Sinteza și valorificarea informației contabile*, Ed. Intelcredo, Deva, 1997, p. 25.

În cazul *minusurilor imputabile*, pe lângă corespondențele care se stabilesc cu ocazia înregistrării minusurilor neimputabile se mai consemnează și creanța care apare față de persoana vinovată, căreia i se impută lipsa respectivă, astfel se debitează contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” sau 461 „Debitori diverși” (cu prețul de imputare) și se creditează conturile 758 „Alte venituri din exploatare” (cu valoarea de înlocuire) și 4427 „TVA colectată” (cu taxa pe valoarea adăugată aferentă).

În Registrul-jurnal contabilizarea operațiunilor de regularizare privind plusurile și minusurile cantitative înregistrate de societatea comercială „X” se prezintă astfel:

2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”	1 =	214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	2 500	2 500
Înregistrat, scăderea din gestiune a laptopului constat lipsă, având valoarea contabilă de 2 500 lei, amortizat integral.				
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	2 =	4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”	2 800	2 800
Înregistrat, sistemul de alarmă constatat plus la inventariere, evaluat la 2 800 lei.				
6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”	3a =	3028 „Alte materiale consumabile”	100	100
Înregistrat, scăderea din gestiune a materialelor consumabile constatate lipsă: 10 buc. x 10 lei/buc = 100 lei.				
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	3b =	% 7588 „Alte venituri din exploatare” 4427 „TVA colectată”	148,8	- 120,0 28,8
Înregistrat, imputarea contravalorii materialelor consumabile constatate lipsă gestionarului: Prețul actual de aprovizionare: 10 buc. x 12 lei/buc = 120,0 lei TVA aferentă: 120 lei x 24 % = 28,8 lei Prețul de imputare 148,8 lei				
	4	C8035		278
Scoaterea din evidență a unui scaun deteriorat 100%, conform procesului verbal de casare, cu o valoare de intrare de 278 lei.				

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	5	=	371.1 „Mărfuri în depozit”	280	280
Înregistrat, scăderea din gestiune a mărfurilor constatate lipsă la depozit evaluate la 280 lei, ce se încadrează în normele legale de perisabilități.					
371.2 „Mărfuri în magazin”	6a	=	%	372	-
			607 „Cheltuieli privind mărfurile”		250
			378.2 „Diferențe de preț la mărfuri în magazin”		50
			4428 „TVA neexigibilă”		72
Înregistrat, plusul de mărfuri constat la magazin, la valoarea justă de 372 lei. Pentru determinarea TVA și a adaosului comercial se aplică formula sutei mărite:					
$\text{TVA} = 372 \cdot \frac{24}{124} = 72 \text{ lei,}$					
$\text{Adaosul comercial} = (372 - 72) \cdot \frac{20}{120} = 50 \text{ lei.}$					
4427 „TVA colectată”	6b	=	4423 „TVA de plată”	28,8	28,8
Înregistrat regularizarea taxei pe valoarea adăugată după contabilizarea diferențelor constatate la inventariere.					

b. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor de regularizare privind amortizarea imobilizărilor

Pentru imobilizările amortizabile, entitățile calculează și înregistrează amortizarea pe baza planului de amortizare sau a fișelor mijloacelor fixe. La sfârșitul exercițiului, valoarea actuală stabilită prin inventariere trebuie să coincidă cu valoarea contabilă netă. Există însă și situații în care valoarea actuală este mai mică decât valoarea contabilă netă, diferența înregistrându-se:

- fie pe seama unei amortizări suplimentare dacă aceasta corespunde unei deprecieri definitive;
- fie printr-o ajustare pentru depreciere dacă aceasta corespunde unei deprecieri reversibile.

c. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor privind ajustările pentru depreciere

La încheierea exercițiului, în vederea reflectării în bilanțul contabil a elementelor patrimoniale, valoarea contabilă a acestora trebuie pusă de acord cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii.

Ajustările pentru depreciere se înregistrează atunci când valoarea de utilitate a elementelor patrimoniale de activ la data încheierii exercițiului este mai mică decât valoarea lor de intrare, diferența datorându-se unei deprecieri reversibile. Înregistrarea ajustărilor, în condițiile respectării principiului prudenței, se explică prin necesitatea asigurării imaginii fidele a patrimoniului în bilanțul contabil.

În principiu, ajustările pentru deprecierea activelor se înregistrează pentru următoarele categorii de elemente patrimoniale:

- active imobilizate;
- stocuri și producție în curs de execuție;
- creanțe;
- investiții pe termen scurt.

La sfârșitul fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a elementelor de activ ajustările înregistrate până la acel moment se analizează și se regularizează, după caz, astfel:

- în situația în care deprecierea reversibilă este superioară ajustării existente se înregistrează o ajustare suplimentară, stabilindu-se o corespondență identică cu cea de la constituire;

- în situația în care deprecierea constatată este inferioară ajustării înregistrate, diferența se deduce din ajustarea pentru depreciere și se înregistrează la venituri;

- la ieșirea din patrimoniu a elementelor de activ, ajustările pentru depreciere rămase fără obiect se anulează înregistrându-se la venituri.

Deoarece termenul de recuperare a creanței de la clientul „A” este depășit, se va înregistra separarea creanței față de acesta în contul „*Clienți incerți sau în litigiu*” și ajustarea pentru deprecierea creanței clienți la nivelul valorii nominale din care se deduce TVA:

4118 „Clienți incerți sau în litigiu”	7a =	4111 „Clienți”	669,6	669,6
Înregistrat, separarea creanței în valoare de 669,6 lei.				
6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	7b =	491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți”	540	540
Înregistrat, ajustarea creanței în sumă de 540 lei.				
$(669,6 - 669,6 \cdot \frac{24}{124} = 540)$				

d. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind provizioanele

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Acesta va fi recunoscut numai în momentul în care¹:

- entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

¹ OMFP 1802/2014, art. 374.

Provizioanele se constituie pentru¹:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiuni de restructurare;
- pensii și obligații similare;
- impozite;
- prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane.

Constatând că există riscul ca societatea să piardă în instanță un proces cu unul din furnizori, pentru suma estimată a se pierde se va constitui un provizion pentru litigii:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	1511 „Provizioane pentru litigii”	1 200	1 200
Înregistrat, constituirea provizionului aferent litigiului cu unul din furnizori de 1 200 lei.				

e. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor de regularizare privind diferențele de curs valutar

Dacă între elementele patrimoniale de care dispune o firmă se numără creanțe, datorii și disponibilități bănești și alte valori similare (la bănci, în casierie, sub formă de acreditive) în valută, pentru a se asigura reflectarea acestora în contabilitate la mărimea reală, este necesară evaluarea lor în lei în funcție de cursul de schimb de la finele fiecărei luni. Datorită fluctuației, de regulă, zilnice a cursului de schimb a monedei naționale în raport cu diverse valute, valoarea în lei a creanțelor, datoriilor și disponibilităților în valută la sfârșitul fiecărei luni (implicit la sfârșitul exercițiului pe 31 decembrie) poate să fie mai mare sau mai mică decât valoarea în lei a acestora la data intrării în patrimoniu (pentru tranzacțiile din luna decembrie sau la sfârșitul lunii anterioare pentru cele mai vechi), respectiv decât soldul conturilor de disponibilități în valută determinat după contabilizarea operațiunilor de încasări și plăți în valută din cursul exercițiului.

Astfel, *diferențele nefavorabile de curs valutar* aferente creanțelor și disponibilităților exprimate în valută, ca urmare a scăderii cursului valutar, respectiv cele aferente datoriilor exprimate în valută, ca urmare a creșterii cursului valutar se înregistrează în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor și disponibilităților exprimate în valută, ca urmare a creșterii cursului valutar,

¹Idem, art. 377.

respectiv cele aferente datoriilor exprimate în valută, ca urmare a scăderii cursului valutar, se înregistrează în contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Pe baza constatărilor făcute la inventarierea datoriilor și disponibilităților în valută se fac următoarele înregistrări în contabilitatea societății comerciale „X”:

401.2 „Furnizori externi”	9a	= 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	616	616
Înregistrat, diferența favorabilă de curs valutar aferentă datoriei în valută față de un furnizor extern:				
La sfârșitul lunii noiembrie: $7\,700\text{ €} \times 4,36\text{ lei/€} = 33\,572\text{ lei}$				
La 31 decembrie: $7\,700\text{ €} \times 4,28\text{ lei/€} = 32\,956\text{ lei}$				
Diferență favorabilă de curs valutar: 616 lei				
6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	9b	= 5124.5 „BCR euro”	12,96	12,96
Înregistrat, diferența nefavorabilă de curs valutar aferentă disponibilului aflat în contul în valută:				
La sfârșitul lunii noiembrie: $162\text{ €} \times 4,36\text{ lei/€} = 706,32\text{ lei}$				
La 31 decembrie: $162\text{ €} \times 4,28\text{ lei/€} = 693,36\text{ lei}$				
Diferență nefavorabilă de curs valutar: 12,96 lei				

f. Delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor

Exprimarea în bilanț a unui rezultat real presupune delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor aferente activității unității pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau data efectuării plăților.

Dacă la sfârșitul exercițiului se constată că au fost efectuate și înregistrate la cheltuielile exercițiului diverse sume ce privesc exercițiile următoare, atunci trebuie să se procedeze la transferul sumelor corespunzătoare din conturile de cheltuieli din *clasa 6* în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”. În mod corespunzător, dacă inițial cheltuielile au fost reflectate în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și sunt aferente exercițiului curent se face transferul la conturile din *clasa 6*.

Veniturile înregistrate până la sfârșitul exercițiului, constatate a fi venituri aferente exercițiilor următoare sau încasări în vederea prestării unor servicii ulterioare se transferă din conturile de *venituri ale perioadei* în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”. În mod similar, dacă au fost reflectate inițial în contul 472 „Venituri înregistrate în avans” și sunt aferente perioadei curente se transferă la conturile de venituri din *clasa 7*.

Pe baza analizei cheltuielilor și veniturilor exercițiului curent se face următoarea înregistrare în contabilitatea societății „X”:

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”	10 =	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	250	250
Înregistrat, cheltuielile cu primele de asigurare achitate anticipat, aferente lunii decembrie de 250 lei.				

g. *Înregistrarea variației stocurilor:*

Contabilizarea operațiunilor privind variația stocurilor se referă la acele entități în care se aplică *metoda inventarului intermitent*.

În aplicația considerată, contabilitatea stocurilor se realizează după *metoda inventarului permanent*. Prin urmare, înregistrările privind variația stocurilor nu vor fi exemplificate.

4. Stabilirea rezultatului contabil

Rezultatul contabil al exercițiului se determină ca diferență între venituri și cheltuieli, indiferent de data încasării sau plății lor. Acesta se stabilește, de obicei, lunar ca efect al închiderii conturilor de cheltuieli din clasa 6 și a conturilor de venituri din clasa 7 prin contul 121 „Profit sau pierdere”. În cazul în care veniturile fiecărei perioade (luna calendaristică) sunt mai mari decât cheltuielile perioadei, rezultatul apare sub forma profitului, iar în cazul în care veniturile sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul apare sub forma pierderii.

Pe baza înregistrărilor corespunzătoare operațiunilor de regularizare situația conturilor de cheltuieli și venituri care au suferit modificări este următoarea:

D	6028	C	D	607	C
(3a)	100		(5)	280	250 (6a)
Rd	100	-	Rd	280	250 Rc
Tsd	100	-	Tsd	280	250 Tsc
		100 Sfd			30 Sfd
D	613	C	D	6651	C
(10)	250		(9b)	12,96	
Rd	250	-	Rd	12,96	- Rc
Tsd	250	-	Tsd	12,96	- Tsc
		250 Sfd			12,96 Sfd
D	6812	C	D	6814	C
(8)	1 200		(7b)	540	
Rd	1 200	-	Rd	540	- Rc
Tsd	1 200	-	Tsd	540	- Tsc
		1 200 Sfd			540 Sfd
D	7588	C	D	7651	C
		120 (3b)			616 (9a)
Rd	-	120 Rc	Rd	-	616 Rc
Tsd	-	120 Tsc	Tsd	-	616 Tsc
Sfc	120		Sfc	616	

Pentru a stabili mărimea rezultatului contabil al exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli și a conturilor de venituri care prezintă sold:

121 „Profit sau pierdere”	11a	%	2 132,96	-
	=			
		6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		100,00
		607 „Cheltuieli privind mărfurile”		30,00
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”		250,00
		6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		12,96
				1 200,00
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		540
		6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		
Înregistrat, închiderea conturilor de cheltuieli.				
	11b	%		
	=	121 „Profit sau pierdere”	-	736
7588 „Alte venituri din exploatare”			120	
			616	
7651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”				
Înregistrat, închiderea conturilor de venituri				

Rezultatul contabil al exercițiului = Total venituri - Total cheltuieli

În balanța primară totalul veniturilor este de 458 237,01 lei, iar totalul cheltuielilor 395 308,95 lei.

Total venituri = total venituri din balanța de verificare primară + total venituri aferente rezultatului inventarierii (11b) = 458 237,01 + 736 = 458 973,01

Total cheltuieli = total cheltuieli din balanța de verificare primară + total cheltuieli aferente rezultatului inventarierii (11a) = 395 308,95 + 2 132,96 = 397 441,91

Rezultatul contabil al exercițiului = 458 973,01 - 397 441,91 = 61 531,1

5. Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestuia, repartizarea profitului

Pentru impozitarea profitului trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile general admise sunt în acord cu principiile impunerii fiscale. În aceste condiții, trebuie făcută distincție între rezultatul contabil și rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exercițiului financiar ce figurează în contul 121 „Profit sau pierdere”, înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului, stabilit potrivit regulilor fiscale. Acesta se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile¹. Modelul de principiu pentru calculul rezultatului fiscal este dat de formula:

$$\text{Rezultatul fiscal} = \text{Venituri totale} - \text{Cheltuieli totale} - \text{Venituri neimpozabile} + \text{Cheltuieli nedeductibile} - \text{Pierdere fiscală reportată}^2$$

Dacă rezultatul fiscal este profit atunci se calculează impozitul pe profit. Impozitul pe profit pentru societatea „X” se determină astfel:

✓ *Total venituri*: 458 973,01 lei

✓ *Total cheltuieli*: 398 516,91 lei

✓ *Cheltuieli nedeductibile*:

▪ cheltuieli cu impozitul pe profit: 9 638,03 lei

▪ provizioane pentru litigii: 1 200 lei

▪ ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți: 540 lei

Total cheltuieli nedeductibile: 11.378,03

✓ *Rezultatul fiscal* = 458 973,01 – 398 516,91 + 11.378,03 = 71 834,13 lei

✓ *Impozitul pe profit* = 16 % x Profitul fiscal = 16 % x 71 834,13 = 11 493,46 lei

Diferența de impozit pe profit ce trebuie înregistrată este de 1 855,43 lei (11 493,46 – 9 638,03) și se contabilizează astfel:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	12a = 4411 „Impozit pe profit”	1 855,43	1 855,43
Înregistrat impozitul pe profit aferent exercițiului încheiat.			
121 „Profit sau pierdere”	12b = 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	1 855,43	1 855,43
Închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.			

Profitul net este de 59 675,67 lei (61 531,1 – 1 855,43 = 59 675,67).

¹ *** Codul Fiscal al României, art.19, alin. 1.

² Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora (Codul Fiscal al României, art.26, alin. 1)

6. Închiderea conturilor de activ și de pasiv

După sistematizarea în registrul Cartea mare a operațiilor corespunzătoare diferențelor constatate la inventar, precum și a celor privind determinarea profitului contabil, a impozitului pe profit și repartizării profitului net, datele din conturile care au suferit modificări sunt prelucrate determinându-se soldurile finale.

Încheierea exercițiului financiar este marcată în Registrul-jurnal prin două articole contabile: unul pentru închiderea conturilor de activ, iar celălalt pentru închiderea conturilor de pasiv, folosindu-se drept corespondent contul 892 „*Bilanț de închidere*”. Astfel, contul 892 „*Bilanț de închidere*” se debitează cu soldurile finale debitoare ale conturilor de activ, în scopul închiderii acestora și se creditează cu soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv, pentru închiderea acestora.

După sistematizarea înregistrărilor corespunzătoare operațiunilor de regularizare a diferențelor de inventar, a celor privind impozitul pe profit și repartizarea profitului net, situația conturilor care au suferit modificări în Cartea mare se prezintă astfel:

D	1171	C
	70 105,46	Si
	117 529,79 (BP)	
Rd	-	117 529,79 Rc
Tsd	-	187 635,25 Tsc
Sfc	187 635,25	

D	121	C
(BP)	512 838,74	117 529,79 Si
(11a)	2 132,96	458 237,01 (BP)
(12b)	1 855,43	736,00 (11b)
Rd	516 827,13	458 973,01 Rc
Tsd	516 827,13	576 502,80 Tsc
Sfc	59 675,67	

D	1511	C
	1 200	(8)
Rd	-	1 200 Rc
Tsd	-	1 200 Tsc
Sfc	1 200	

D	214	C
Si	5 230	2 500 (1)
(2)	2 800	
Rd	2 800	2 500 Rc
Tsd	8 030	2 500 Tsc
		5 530 Sfd

D	2814	C
	2 560	Si
(1)	2 500	1 044 (1)
Rd	2 500	1 044 Rc
Tsd	2 500	3 604 Tsc
Sfc	1 104	

D	3028	C
Si	10 119,4	2 136,52 (BP)
		100 (3a)
Rd	-	2 236,52 Rc
Tsd	10 119,4	2 236,52 Tsc
		7 882,88 Sfd

D	371.1	C
Si	17 973,21	339 989,07 (BP)
(BP)	370 390,62	280 (5)
Rd	370 390,62	340 269,07 Rc
Tsd	372 183,83	340 269,07 Tsc
		31 914,76 Sfd

D	378 2	C
(BP)	24 019,82	1 678,37 Si
		37 091,12 (BP)
		50 (6a)
Rd	24 019,82	37 141,12 Rc
Tsd	24 019,82	38 819,49 Tsc
Sfc	14 799,67	

D	4111	C
Si	170 249,21	433 068,56 (BP)
(BP)	537 788,09	669,60 (7a)
Rd	537 788,09	433 738,16 Rc
Tsd	708 037,30	433 738,16 Tsc
		274 299,14 Sfd

D	4282	C
(3b)	148,8	
Rd	148,8	- Rc
Tsd	148,8	- Tsc
		148,8 Sfd

D	4423	C
(BP)	27 070,35	29 954,33 Si
		29 845,89 (BP)
		28,80 (6b)
Rd	27 070,35	29 874,69 Rc
Tsd	27 070,35	59 829,02 Tsc
Sfc	32 758,67	

D	4428	C
(BP)	22 490,64	1 593,95 Si
		34 297,03 (BP)
		72,00 (6a)
Rd	22 490,64	34 369,03 Rc
Tsd	22 490,64	35 962,98 Tsc
Sfc	13 472,34	

D	371 2	C
Si	8 235,43	116 201,65 (BP)
(BP)	189 074,87	
(6a)	372	
Rd	189 446,87	116 201,65 Rc
Tsd	197 682,30	116 201,65 Tsc
		81 480,65 Sfd

D	401.2	C
(BP)	62 608,7	2 670,0 Si
(9a)	616,0	93 510,7 (BP)
Rd	63 224,7	93 510,7 Rc
Tsd	63 224,7	96 180,7 Tsc
Sfc	32 956,0	

D	4118	C
(7a)	669,6	
Rd	669,6	- Rc
Tsd	669,6	- Tsc
		669,6 Sfd

D	4411	C
(BP)	31 350,12	23 003,00 Si
		9 638,03 (BP)
		1 855,43 (12a)
Rd	31 350,12	11 493,43 Rc
Tsd	31 350,12	34 496,46 Tsc
Sfc	3 146,34	

D	4427	C
(BP)	108 489,01	108 489,01 (BP)
(6b)	28,80	28,80 (3b)
Rd	108 517,81	108 517,81 Rc
Tsd	108 517,81	108 517,81 Tsd

Ø

D	471	C
(BP)	810	339 (BP)
		250 (10)
Rd	810	589 Rc
Tsd	810	589 Tsc
		221 Sfd

D	4754	C
		2 800 (7b)
Rd	-	2 800 Rc
Tsd	-	2 800 Tsc
Sfc	2 800	

D	5124	C
Si	34,39	179 380,47 (BP)
(BP)	180 052,43	12,96 (9b)
Rd	180 052,43	179 393,43 Rc
Tsd	180 086,79	179 393,43 Tsc
		693,36 Sfd

D	607	C
(BP)	339 440,66	339 440,66 (BP)
(4)	280,00	30,00 (11a)
(6a)	250,00	
Rd	339 190,66	339 190,66 Rc
Tsd	339 190,66	339 190,66 Tsc

Ø

D	6651	C
(BP)	4 176,98	4 176,98 (BP)
(9b)	12,96	12,96 (11a)
Rd	4 189,94	4 189,94 Rc
Tsd	4 189,94	4 189,94 Tsc

Ø

D	6814	C
(7b)	540	540 (11a)
Rd	540	540 Rc
Tsd	540	540 Tsc

Ø

D	7588	C
(3b)	120	120 (11b)
Rd	120	120 Rc
Tsd	120	120 Tsc

Ø

D	491	C
		540 (7b)
Rd	-	540 Rc
Tsd	-	540 Tsc
Sfc	540	

D	6028	C
(BP)	2 136,52	2 136,52 (BP)
(3a)	100,00	100,00 (11a)
Rd	2 236,52	2 236,52 Rc
Tsd	2 236,52	2 236,52 Tsc

Ø

D	613	C
(BP)	944,44	944,44 (BP)
(10)	250,00	250,00 (11a)
Rd	1 194,44	1 194,44 Rc
Tsd	1 194,44	1 194,44 Tsc

Ø

D	6812	C
(8)	1 200	1 200 (11a)
Rd	1 200	1 200 Rc
Tsd	1 200	1 200 Tsc

Ø

D	691	C
(BP)	9 638,03	9 638,03 (BP)
(12a)	1 855,43	1 855,43 (12b)
Rd	11 493,46	11 493,46 Rc
Tsd	11 493,46	11 493,46 Tsc

Ø

D	7651	C
(BP)	2 041,28	2 041,28 (BP)
(11b)	616,00	616,00 (9a)
Rd	2 657,28	2 657,28 Rc
Tsd	2 657,28	2 657,28 Tsc

Ø

Notă: BP înseamnă rulajul cumulat din balanța primară.

Pe baza datelor din Cartea mare articolele contabile de închidere a conturilor de activ și pasiv se prezintă astfel:

892 „Bilanț de închidere”	12a =	%	506 493,4	-
		1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		1 075,00
		201 „Cheltuieli de constituire”		473,25
		214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”		5 530
		3028 „Alte materiale consumabile”		7 882,88
		371 1 „Mărfuri în depozit”		31 914,76
		371 2 Mărfuri în magazin”		81 480,65
		4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		95 056,99
		4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări”		3 208,88
		4111 „Clienți”		274 299,14
		4118 „Clienți incerți sau în litigiu”		669,60
		4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”		148,80
		471 „Cheltuieli înregistrate în avans”		221,00
		5121 „Conturi la bănci în lei”		834,03
		5124 „Conturi la bănci în valută”		693,36
		5311 „Casa în lei”		3 005,06
Închiderea conturilor de activ.				

%	12b =	892 „Bilanț de închidere”	-	506 493,4
1012 „Capital subscris vărsat”			200,00	
1061 „Rezerve legale”			40,00	
1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”			187 635,25	
121 „Profit sau pierdere”			59 675,67	
1511 „Provizioane pentru litigii”			1 200,00	
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”			407,65	
2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”			1 104,00	
378.2 „Diferențe de preț la mărfuri în magazin”			14 799,67	
401.1 „Furnizori interni”			152 819,31	
401.2 „Furnizori externi”			32 956,00	
421 „Personal-salarii datorate”			2 200,00	
4311.1 „Contribuția unității la asigurările sociale”			282,70	
4311.2 „Contribuția unității pentru accidente de muncă/boli profesionale”			21,50	
4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”			74,50	
4313.1 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			39,00	
4313.2 „Contribuția unității pentru concedii și indemnizații medicale”			14,55	
4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”			57,50	
4371.1 „Contribuția unității la fondul de șomaj”			8,50	
4371.2 „Contribuția unității la fondul de garantare a salariilor”			5,75	
4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”			8,50	
4411 „Impozit pe profit”			3 146,37	
4423 „TVA de plată”			32 758,67	
4428 „TVA neexigibilă”			13 472,34	
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”			226,00	
4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”			2 800,00	
491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți”			540,00	
Închiderea conturilor de pasiv.				

7. Întocmirea bilanței de verificare finale

Balanța de verificare finală conține, pentru fiecare cont sintetic, datele cele mai semnificative privind situația de la începutul și respectiv sfârșitul exercițiului pentru care se întocmesc situațiile financiare, precum și cele privind mișcările din cursul exercițiului (inclusiv a celor generate de diferențele de inventar,

determinarea rezultatului exercițiului și a impozitului pe profit). În plus, balanța de verificare finală are și rolul de a asigura controlul corectei preluări și prelucrări a datelor corespunzătoare mișcărilor de valori intervenite după elaborarea balanței de verificare primare.

Pentru aplicația considerată balanța de verificare finală este prezentată în *tabelul nr. 9.2.*

9.3. Lucrări de sistematizare a datelor în Bilanț, Contul de profit și pierdere și notele explicative

Bilanțul – prima componentă a situațiilor financiare anuale - prezintă situația patrimoniului unei entități la sfârșitul exercițiului curent comparativ cu exercițiul precedent.

Reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 prevăd ca bilanțul să cuprindă elementele de activ și datorii grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

În bilanț¹ apar doar conturile care prezintă sold, adică doar conturi din clasele 1-5 (vezi clasificarea conturilor). Conturile care prezintă sold debitor sunt conturi de activ, iar cele care prezintă sold creditor sunt de pasiv, dar există și excepții nu toate conturile cu sold debitor apar în activ și nu toate cele cu sold creditor apar în pasiv (conturi rectificative, de regularizare). Astfel, conturile rectificative se scad din soldul conturilor de gestionare la care se referă, iar cele de regularizare se adună sau se scad în funcție de soldul avut. Reglementările românești stabilesc un format oficial pentru bilanț, în formă listă, precizând și algoritmi de determinare a indicatorilor prezentați în bilanț. Procesul de obținere a acestor indicatori pornind de la soldurile debitoare și creditoare cuprinse în balanța de verificare finală diferă în funcție de natura elementelor patrimoniale la care se referă. Indicatorii de la începutul anului pot fi preluați, în condițiile conservării acelorași structuri, din bilanțul precedent sau se determină, la fel ca și pentru sfârșitul anului, prin preluarea sau prelucrarea soldurilor inițiale, respectiv a soldurilor finale ale conturilor din balanța de verificare finală².

Formatul bilanțului, respectiv al bilanțului prescurtat, nu se modifică de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale sunt permise totuși abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Astfel de abateri și justificările corespunzătoare se prezintă în notele explicative la situațiile financiare³.

¹ Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Juridic, București, 2009, pp. 294-295

² Georgescu, I., *Conturile anuale în societățile comerciale*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 1999, p. 146.

³ OMFP 1802/2014, art. 127.

Tabelul nr. 9.2 - Balanța de verificare finală

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 1											
1012	Capital subscris vărsat	0,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200,00	0,00	200,00
1061	Rezerve legale	0,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	0,00	40,00
1171	Rezultatul reportat reprezentînd profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	0,00	70.105,46	0,00	0,00	0,00	117.529,79	0,00	187.635,25	0,00	187.635,25
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	0,00	0,00	0,00	0,00	1.075,00	0,00	1.075,00	0,00	1.075,00	0,00
121	Profit sau pierdere	0,00	117.529,79	60.179,36	70.518,35	456.647,77	388.454,66	516.827,13	576.502,80	0,00	59.675,67
1511	Provizioane pentru litigii	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	1.200,00
Total clasa 1		0,00	187.875,25	60.179,36	71.718,35	457.722,77	505.984,45	517.902,13	765.578,05	1.075,00	248.750,92
Clasa 2											
201	Cheltuieli de constituire	473,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	473,25	0,00	473,25	0,00
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	5.230,00	0,00	2.800,00	2.500,00	0,00	0,00	8.030,00	2.500,00	5.530,00	0,00
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	0,00	236,70	0,00	23,00	0,00	147,95	0,00	407,65	0,00	407,65
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0,00	2.560,00	2.500,00	87,00	0,00	957,00	2.500,00	3.604,00	0,00	1.104,00
Total clasa 2		5.703,25	2.796,70	5.300,00	2.610,00	0,00	1.104,95	11.003,25	6.511,65	6.003,25	1.511,65
Clasa 3											
3028	Alte materiale consumabile	10.119,40	0,00	0,00	100,00	0,00	2.136,52	10.119,40	2.236,52	7.882,88	0,00
371.1	Mărfuri în depozit	17.973,21	0,00	28.560,25	52.625,18	325.650,37	287.643,89	372.183,83	340.269,07	31.914,76	0,00
371.2	Mărfuri în magazin	8.235,43	0,00	24.122,00	17.436,23	165.324,87	98.765,42	197.682,30	116.201,65	81.480,65	0,00
378.1	Diferențe de preț la mărfuri în depozit	0,00	0,00	11.876,46	5.438,35	58.643,14	65.081,25	70.519,60	70.519,60	0,00	0,00
378.2	Diferențe de preț la mărfuri în magazin	0,00	1.678,37	3.476,18	4.684,85	20.543,64	32.456,27	24.019,82	38.819,49	0,00	14.799,67
Total clasa 3		36.328,04	1.678,37	68.034,89	80.284,61	570.162,02	486.083,35	674.524,95	568.046,33	121.278,29	14.799,67
Clasa 4											
401.1	Furnizori interni	0,00	11.066,18	29.395,70	49.386,01	245.834,39	367.597,21	275.230,09	428.049,40	0,00	152.819,31
401.2	Furnizori externi	0,00	2.670,00	8.846,46	4.890,18	54.378,24	88.620,52	63.224,70	96.180,70	0,00	32.956,00
4091	Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	46.083,79	0,00	4.767,61	169,47	120.333,23	75.958,17	171.184,63	76.127,64	95.056,99	0,00
4092	Furnizori -debitori pentru prestări de servicii	0,00	0,00	3.208,88	0,00	3.415,21	3.415,21	6.624,09	3.415,21	3.208,88	0,00
4111	Clienți	170.249,21	0,00	82.344,25	46.177,60	455.443,84	387.560,56	708.037,30	433.738,16	274.299,14	0,00
4118	Clienți înceerți sau în litigiu	0,00	0,00	669,60	0,00	0,00	0,00	669,60	0,00	669,60	0,00
418	Clienți - facturi de întocmit	0,00	0,00	0,00	0,00	1.789,23	1.789,23	1.789,23	1.789,23	0,00	0,00
421	Personal - salarii datorate	0,00	2.100,00	2.200,00	2.200,00	24.300,00	24.300,00	26.400,00	28.600,00	0,00	2.200,00
4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	0,00	0,00	148,80	0,00	0,00	0,00	148,80	0,00	148,80	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulativ		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
4311.1	Contribuția unității la asigurările sociale/asigurări sociale	0,00	299,00	428,30	457,60	5.100,00	5.054,40	5.528,30	5.811,00	0,00	282,70
4311.2	Contribuția unității pentru accidente de muncă/boli profesionale	0,00	7,00	33,00	33,00	350,00	364,50	383,00	404,50	0,00	21,50
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	0,00	110,00	238,00	231,00	2.580,00	2.551,50	2.818,00	2.892,50	0,00	74,50
4313.1	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	64,00	123,00	114,40	1.280,00	1.263,60	1.403,00	1.442,00	0,00	39,00
4313.2	Contribuția unității pentru concedii și indemnizații medicale	0,00	15,00	18,70	18,70	207,00	206,55	225,70	240,25	0,00	14,55
4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	68,00	118,00	121,00	1.350,00	1.336,50	1.468,00	1.525,50	0,00	57,50
4371.1	Contribuția unității la fondul de șomaj	0,00	8,00	12,00	11,00	120,00	121,50	132,00	140,50	0,00	8,50
4371.2	Contribuția unității la fondul de garantare a salariilor	0,00	7,00	5,50	5,50	62,00	60,75	67,50	73,25	0,00	5,75
4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	0,00	8,00	12,00	11,00	120,00	121,50	132,00	140,50	0,00	8,50
4411	Impozit pe profit	0,00	23.003,00	0,00	3.273,12	31.350,12	8.220,34	31.350,12	34.496,46	0,00	3.146,34
4423	TVA de plată	0,00	29.954,33	0,00	2.804,34	27.070,35	27.070,35	27.070,35	59.829,02	0,00	32.758,67
4424	TVA de recuperat	0,00	0,00	0,00	0,00	12.488,21	12.488,21	12.488,21	12.488,21	0,00	0,00
4426	TVA deductibilă	0,00	0,00	12.975,24	12.975,24	78.156,09	78.156,09	91.131,33	91.131,33	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00	15.779,58	15.779,58	92.738,23	92.738,23	108.517,81	108.517,81	0,00	0,00
4428	TVA neexigibilă	0,00	1.593,95	3.374,75	2.370,67	19.115,89	31.998,36	22.490,64	35.962,98	0,00	13.472,34
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	0,00	160,00	154,00	164,00	1.856,00	1.912,00	2.010,00	2.236,00	0,00	226,00
446.1	Taxa vamală	0,00	0,00	845,00	845,00	5.788,00	5.788,00	6.633,00	6.633,00	0,00	0,00
4551	Asociați - conturi curente	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00
471	Cheltuieli înregistrate în avans	0,00	0,00	25,00	264,00	785,00	325,00	810,00	589,00	221,00	0,00
4754	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	0,00	0,00	0,00	2.800,00	0,00	0,00	0,00	2.800,00	0,00	2.800,00
491	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	0,00	0,00	0,00	540,00	0,00	0,00	0,00	540,00	0,00	540,00
Total clasa 4		216.333,00	71.133,46	165.723,37	145.642,41	1.214.339,53	1.247.446,78	1.596.395,90	1.464.222,65	373.604,41	241.431,16
Clasa 5											
5121	Conturi la bănci în lei	130,08	0,00	45.500,01	45.410,83	388.250,00	387.635,23	433.880,09	433.046,06	834,03	0,00
5124	Conturi la bănci în valută	34,39	0,00	42.174,76	41.515,79	137.877,64	137.877,64	180.086,79	179.393,43	693,36	0,00
5311	Casa în lei	4.955,02	0,00	18.256,47	17.986,87	122.347,56	124.567,12	145.559,05	142.553,99	3.005,06	0,00
5314	Casa în valută	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00
581	Viramente interne	0,00	0,00	87.674,77	87.674,77	526.127,64	526.127,64	613.802,41	613.802,41	0,00	0,00
Total clasa 5		5.119,49	0,00	193.606,01	192.588,26	1.203.031,34	1.204.636,13	1.401.756,84	1.397.224,39	4.532,45	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaș curent		Rulaș cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 6											
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	100,00	100,00	2.136,52	2.136,52	2.236,52	2.236,52	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia și apa	0,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00
607	Cheltuieli privind mărfurile	0,00	0,00	51.084,02	51.084,02	288.106,64	288.106,64	339.190,66	339.190,66	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	0,00	0,00	318,90	318,90	875,54	875,54	1.194,44	1.194,44	0,00	0,00
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	0,00	0,00	0,00	0,00	54,37	54,37	54,37	54,37	0,00	0,00
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	0,00	0,00	87,00	87,00	668,43	668,43	755,43	755,43	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	0,00	0,00	220,41	220,41	156,90	156,90	377,31	377,31	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu servicii executate de terți	0,00	0,00	420,00	420,00	3.747,06	3.747,06	4.167,06	4.167,06	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	0,00	0,00	16,50	16,50	182,25	182,25	198,75	198,75	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu salariile personalului	0,00	0,00	2.200,00	2.200,00	24.300,00	24.300,00	26.500,00	26.500,00	0,00	0,00
6451	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	0,00	0,00	457,60	457,60	5.054,40	5.054,40	5.512,00	5.512,00	0,00	0,00
6452.1	Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	0,00	0,00	11,00	11,00	121,50	121,50	132,50	132,50	0,00	0,00
6452.2	Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de garanție a salarilor	0,00	0,00	5,50	5,50	60,75	60,75	66,25	66,25	0,00	0,00
6453.1	Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	0,00	0,00	16,00	16,00	96,00	96,00	112,00	112,00	0,00	0,00
6453.2	Cheltuieli privind contribuția unității pentru concedii și indemnizații medicale	0,00	0,00	18,70	18,70	18,00	18,00	36,70	36,70	0,00	0,00
6651	Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	100,61	100,61	4.089,33	4.089,33	4.189,94	4.189,94	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	0,00	0,00	110,00	110,00	1.104,95	1.104,95	1.214,95	1.214,95	0,00	0,00
6812	Cheltuieli de exploatare privind proviziunile	0,00	0,00	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00
6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	540,00	540,00	0,00	0,00	540,00	540,00	0,00	0,00
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	0,00	0,00	3.273,12	3.273,12	8.220,34	8.220,34	11.493,46	11.493,46	0,00	0,00
Total clasa 6		0,00	0,00	60.179,36	60.179,36	340.192,98	340.192,98	400.327,34	400.327,34	0,00	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 7											
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	0,00	0,00	69.781,41	69.781,41	386.409,31	386.409,31	456.190,72	456.190,72	0,00	0,00
7588	Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	120,00	120,00	0,00	0,00	120,00	120,00	0,00	0,00
7651	Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	616,93	616,93	2.040,35	2.040,35	2.657,28	2.657,28	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	0,00	0,00	0,01	0,01	5,00	5,00	5,01	5,01	0,00	0,00
Total clasa 7		0,00	0,00	70.518,35	70.518,35	388.454,66	388.454,66	458.973,01	458.973,01	0,00	0,00
Clasa 8											
8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	2.607,78	0,00	0,00	278,00	0,00	0,00	2.607,78	278,00	2.329,78	0,00
Total clasa 8		2.607,78	0,00	0,00	278,00	0,00	0,00	2.607,78	278,00	2.329,78	0,00
TOTAL GENERAL		263.483,78	263.483,78	623.310,48	623.310,48	4.173.903,30	4.173.903,30	5.060.697,56	5.060.697,56	506.493,40	506.493,40

➤ **Bilanțul prescurtat** are următorul format¹:

A. Active imobilizate

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

- I. Stocuri
- II. Creanțe (sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)
- III. Investiții pe termen scurt
- IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capitaluri proprii

- I. Capital subscris
- II. Prime de capital
- III. Rezerve din reevaluare
- IV. Rezerve
- V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
- VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

➤ Entitățile mijlocii și mari, precum și cele de interes public, prezintă următorul format de bilanț²:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

- 1. Cheltuieli de constituire
- 2. Cheltuieli de dezvoltare
- 3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie prezentate la A15
- 4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 5. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros
- 6. Avansuri

II. Imobilizări corporale

- 1. Terenuri și construcții
- 2. Instalații tehnice și mașini

¹OMFP 1802/2014, art. 451.

²Idem, art.132.

3. Alte instalații, utilaje și mobilier
4. Investiții imobiliare
5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
6. Active biologice productive
7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabile
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri

II. Creanțe (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe
5. Capital subscris și nevărsat

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate
7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate
7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane

1. Provizioane pentru litigii
2. Provizioane pentru garanții acordate clienților
3. Provizioane pentru pensii și obligații similare
4. Provizioane pentru impozite
5. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capitaluri proprii

I. Capital subscris

1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Contul de profit și pierdere, cea de-a doua componentă a situațiilor financiare anuale, sintetizează ansamblul operațiilor care au loc în cadrul unei unități patrimoniale și care conduc la formarea rezultatului exercițiului. În timp ce în bilanț rezultatul exercițiului este numai constatat, în contul de profit și pierdere acesta este explicat.

Procesul de formare a rezultatului este evidențiat și explicat prin prisma relației de echilibru dintre cheltuieli și venituri. Practic, rezultatul se obține din compararea mărimii cheltuielilor cu mărimea veniturilor reflectate în conturile din clasele 6 și 7. Astfel, dacă mărimea veniturilor este superioară mărimii cheltuielilor, diferența este interpretată ca rezultat final favorabil (profit), iar în

situația inversă diferența este interpretată ca rezultat final nefavorabil (pierdere). Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Gruparea cheltuielilor și a veniturilor, în contabilitatea financiară, se face în funcție de natura activităților desfășurate, astfel:

- ✓ cheltuieli și venituri de exploatare;
- ✓ cheltuieli și venituri financiare.

Acestor categorii de cheltuieli și de venituri le corespund, în contul de profit și pierdere, indicatori ce pot fi numiți, prin analogie cu indicatorii din bilanț, indicatori derivați.

Microentitățile prezintă separat în contul de profit și pierdere:

- cifra de afaceri netă;
- alte venituri;
- costul materiilor prime și al consumabilelor;
- cheltuieli cu personalul;
- ajustări de valoare;
- alte cheltuieli;
- impozite;
- profit sau pierdere.

Pentru *entitățile mijlocii și mari* și cele *de interes public* formatul de cont de profit și pierdere se prezintă astfel:

1. Cifra de afaceri netă
2. Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție
3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile
b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul:
a) Salarii și indemnizații
b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale
b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în entitatea în cauză
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate

11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor de plătit entităților afiliate
14. Impozitul pe profit
15. Profitul sau pierderea după impozitare
16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
17. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

În **notele explicative la situațiile financiare anuale**, toate entitățile prezintă informații referitoare la¹:

- a) politicile contabile adoptate, inclusiv:
 - bazele de evaluare pentru diferite elemente;
 - conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile;
 - orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;
- b) dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, trebuie să prezinte:
 - mișcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, precizându-se și tratamentul fiscal al elementelor pe care le conține;
 - valoarea contabilă ce ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;
- c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă:
 - ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare;
 - pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere și modificările incluse în rezervele de valoare justă;
 - pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar;
 - un tabel care să prezinte mișcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;
- d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;
- e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a

¹OMFP 1802/2014, art. 468.

renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

f) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;

g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;

h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

Entitățile *mijlocii și mari*, precum și *societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome* prezintă în notele la situațiile financiare și informații referitoare la următoarele¹:

a) pentru diversele elemente de imobilizări:

(i) prețul de achiziție sau costul de producție sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

(ii) creșterile, cedările și transferurile în cursul exercițiului financiar;

(iii) ajustările cumulate de valoare la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

(iv) ajustările de valoare înregistrate în cursul exercițiului financiar;

(v) mișcările ajustărilor cumulate de valoare în privința creșterilor, cedărilor și transferurilor în cursul exercițiului financiar;

(vi) dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată în cursul exercițiului financiar;

b) dacă activele imobilizate sau circulante fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate;

c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție:

(i) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

- valoarea justă a instrumentelor, dacă această valoare poate fi determinată cu ușurință;

- informații privind aria și natura instrumentelor;

(ii) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:

- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale;

- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

d) valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile

¹Idem, art. 471-472.

deținute de aceștia, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate cu privire la pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe. Aceste informații pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situației financiare a unui anumit membru al organelor respective;

e) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii și cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere;

f) în cazul recunoașterii în bilanț a unui provizion pentru impozite, soldul aferent acestuia la închiderea exercițiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercițiului financiar;

g) denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile în care entitatea raportoare deține fie direct, fie printr-o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul entității, un interes de participare, prezentând proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare. Informațiile respective pot să fie omise dacă pot cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entitățile la care se referă. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare;

h) numărul și valoarea nominală sau echivalentul contabil al acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele capitalului autorizat. Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul capitalului subscris. Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul acestuia, precum și cuantumul capitalului subscris la înființarea societății sau la autorizarea societății pentru începerea activității și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

i) dacă există mai multe categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală sau echivalentul contabil al acțiunilor din fiecare categorie;

j) existența oricăror certificate de participare, obligațiuni convertibile, warante, opțiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică a fiecăreia dintre entitățile la care entitatea raportoare este asociată cu răspundere nelimitată;

l) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială;

m) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială și care este inclus în grup;

n) locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare anuale consolidate;

o) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

p) natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente să fie semnificative și în măsura în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;

q) natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilanțului și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau în bilanț;

r) tranzacțiile încheiate de entitate cu părțile legate, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile legate și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea legată asupra poziției financiare a entității.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public prezintă, pe lângă informațiile de mai sus și informații referitoare la:

- cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii. Aceste informații pot fi omise, dacă prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entității, iar aceste omisiuni sunt prezentate în notele explicative la situațiile financiare;

- totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de auditorii statutari sau firma de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

Norma precizează că pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații în notele explicative.

Certificarea și publicarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale aprobate și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit se publică conform legislației în vigoare, în moneda națională¹.

Atunci când sunt publicate integral, situațiile financiare anuale și raportul administratorilor sunt reproduse cu forma și conținutul pe baza cărora auditorul statutar sau firma de audit și-a întocmit opinia, fiind însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale sunt publicate într-o versiune prescurtată:

- a) se menționează faptul că versiunea publicată este prescurtată;

¹OMFP 1802/2014, art. 557-558.

b) se face trimitere la registrul la care au fost depuse, potrivit legii, sau, dacă acestea nu au fost încă depuse, menționează acest lucru;

c) se menționează dacă auditorul statutar sau firma de audit a emis o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve ori contrară sau dacă auditorul statutar sau firma de audit nu a fost în măsură să emită o opinie de audit;

d) se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar sau firma de audit a atras atenția, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Entitățile¹ mijlocii și mari, precum și societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome au obligația să-și auditeze situațiile financiare anuale de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit. De asemenea, sunt supuse auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 3.650.000 euro;

b) cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Situațiile financiare anuale ale entităților *mici și microentităților* se verifică de cenzori, potrivit legii.

Auditorul sau firma de audit:

a) exprimă o opinie privind:

(i) consecvența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar;

(ii) întocmirea raportului administratorilor conform cerințelor legale;

b) declară dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, a identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.

Raportul de audit conține²:

a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;

c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:

(i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară;

(ii) dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;

d) o mențiune privind aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

¹Idem, art. 563.

²OMFP 1802/2014, art. 565.

e) opinia și declarația.

Prin certificarea situațiilor financiare se realizează examinarea profesionistă a activității financiar-contabile, în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente privind poziția și performanța financiară înregistrate de entitate prin raportarea la standardele naționale sau internaționale de audit.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Ce se înțelege prin situații financiare anuale și în ce scop se întocmesc acestea?
2. Care sunt obiectivele situațiilor financiare?
3. Enumerați lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar.
4. Cum se înregistrează în contabilitate plusurile și minusurile constatate la inventariere?
5. Cum se determină rezultatul fiscal?

TESTE – GRILĂ

1. Care sunt componentele situațiilor financiare anuale pentru entitățile mici conform OMFP nr. 1802/2014?

- a) bilanț prescurtat;
- b) cont de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului proprii;
- d) note explicative la situațiile financiare anuale.

Răspuns: a, b, d

2. Care sunt componentele situațiilor financiare anuale conform OMFP 1802/2014 pentru entitățile mijlocii și mari?

- a) bilanț;
- b) cont de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului proprii;
- d) note explicative la situațiile financiare anuale;
- e) situația fluxurilor de trezorerie.

Răspuns: a, b, c, d, e

3. Operațiile de regularizare presupun contabilizarea:

- a) diferențelor de curs valutar;
- b) plusurilor și minusurilor de inventar;
- c) delimitării în timp a cheltuielilor și veniturilor;
- d) închiderii conturilor de activ și de pasiv;
- e) provizioanelor;
- f) amortizărilor;

g) ajustărilor pentru depreciere;

h) variației stocurilor

Răspuns: a, b, c, e, f, g, h

4. Plusurile de imobilizări corporale se înregistrează astfel:

a)	Imobilizări corporale	=	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	Valoarea justă	Valoarea justă
b)	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	=	Imobilizări corporale	Valoarea justă	Valoarea justă
c)	Amortizarea imobilizărilor corporale	=	Imobilizări corporale	Valoarea contabilă	Valoarea contabilă

Răspuns: a

5. Materiile prime constatate lipsă la inventar neimputabile se contabilizează astfel:

a)	Materii prime	=	Cheltuieli cu materiile prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
b)	Reduceri comerciale primite	=	Materii prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
c)	Cheltuieli cu materiile prime	=	Materii prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare

Răspuns: c

CAPITOLUL 10

FORME DE CONTABILITATE¹

În acest capitol, se regăsesc informații referitoare la:

- *conceptul de ciclu de prelucrare contabilă;*
- *conceptul de formă de contabilitate;*
- *registrele contabile, instrumente ale formei de contabilitate;*
- *clasificarea registrelor contabile;*
- *formele de contabilitate utilizate în sistemul contabilității românești.*

10.1. Contabilitatea și ciclul contabil

Contabilitatea reprezintă ansamblul operațiilor privind consemnarea, cuantificarea, prelucrarea și comunicarea informațiilor contabil-financiare referitoare la o entitate economică determinată.

Culegerea materialului brut, a datelor contabile are loc prin intermediul consemnării sau înregistrării operațiilor economice în documentele adecvate. Pentru a ajunge în stadiul de *informație elaborată*, datele contabile trebuie să parcurgă, într-o anumită succesiune, mai multe etape de prelucrare.

Ciclul contabil reprezintă *totalitatea etapelor de prelucrare succesivă a datelor contabile, în scopul obținerii informațiilor necesare unui utilizator determinat.*

Etapetele unui ciclu contabil sunt:

- *Deschiderea conturilor* („Bilanț de deschidere“, în cazul continuării activității din exercițiul precedent, respectiv „Bilanț inițial“ redactat pe baza inventarului, în situația începerii activității);
- *Consemnarea operațiunilor economico-financiare în documente justificative;*
- *Analiza contabilă a operațiilor economice desfășurate;*
- *Sistematizarea modificărilor intervenite prin intermediul conturilor (analitice și sintetice);*
- *Verificarea înregistrării în conturi prin intermediul Balanței de verificare primare (înaintea inventarierii);*
- *Inventarierea generală a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;*

¹ Utilizarea expresiei „Forme de contabilitate“, în locul celei de „Tehnică contabilă“ a fost preferată din două considerente principale: a) se află în consens cu abordarea acceptată de toate celelalte școli de contabilitate, inclusiv, reglementările românești de specialitate; b) din punct de vedere lingvistic, expresia „Tehnică contabilă“ nu reprezintă o „construcție“ inspirată.

- *Înregistrarea operațiunilor de regularizare privind diferențele constatate la inventariere, amortizări, provizioane, cheltuieli și venituri în avans, variația stocurilor;*
- *Determinarea rezultatului contabil, a profitului impozabil și a impozitului pe profit, respectiv, a pierderii obținute;*
- *Repartizarea profitului sau acoperirea pierderii;*
- *Redactarea „Balanței de verificare finale”;*
- *Închiderea conturilor de activ și de pasiv;*
- *Redactarea situațiilor financiare anuale;*
- *Valorificarea informațiilor obținute prin intermediul analizelor comparative și a calculelor previzionale.*

Sucesiunea etapelor unui ciclu de prelucrare contabilă, finalizată prin procesul decizional este prezentată în figura nr. 10.1.

Forma de contabilitate reprezintă modalitatea concretă de prelucrare a datelor în cadrul unui ciclu contabil. În acest fel, contabilitatea își realizează obiectivele și funcțiile sale.

Instrumentele de lucru apelate într-o anumită formă de contabilitate se referă la formularele utilizate, documente, registre, liste de inventariere, balanțe de verificare, bilanț etc.

10.2. Registrele contabile, instrumente ale formei de contabilitate

După prelucrarea și verificarea lor, datele consemnate în documentele justificative sunt înregistrate în ordine cronologică și sistematică în anumite formulare, denumite *registre*. Prin intermediul lor sunt păstrate informațiile referitoare la contabilitatea curentă a întreprinderii.

Registrele contabile reprezintă documente utilizate în vederea înregistrării operațiunilor economice în conturi, precum și pentru determinarea situației și mișcării unei averi.

Potrivit reglementărilor în vigoare, principalele registre folosite în contabilitate sunt Registrul-jurnal, Registrul inventar și Registrul Cartea-mare¹. Utilizarea acestora trebuie să aibă loc în strictă concordanță cu destinația stabilită, astfel încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul tranzacțiilor efectuate.

¹ *Legea contabilității* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, art. 20

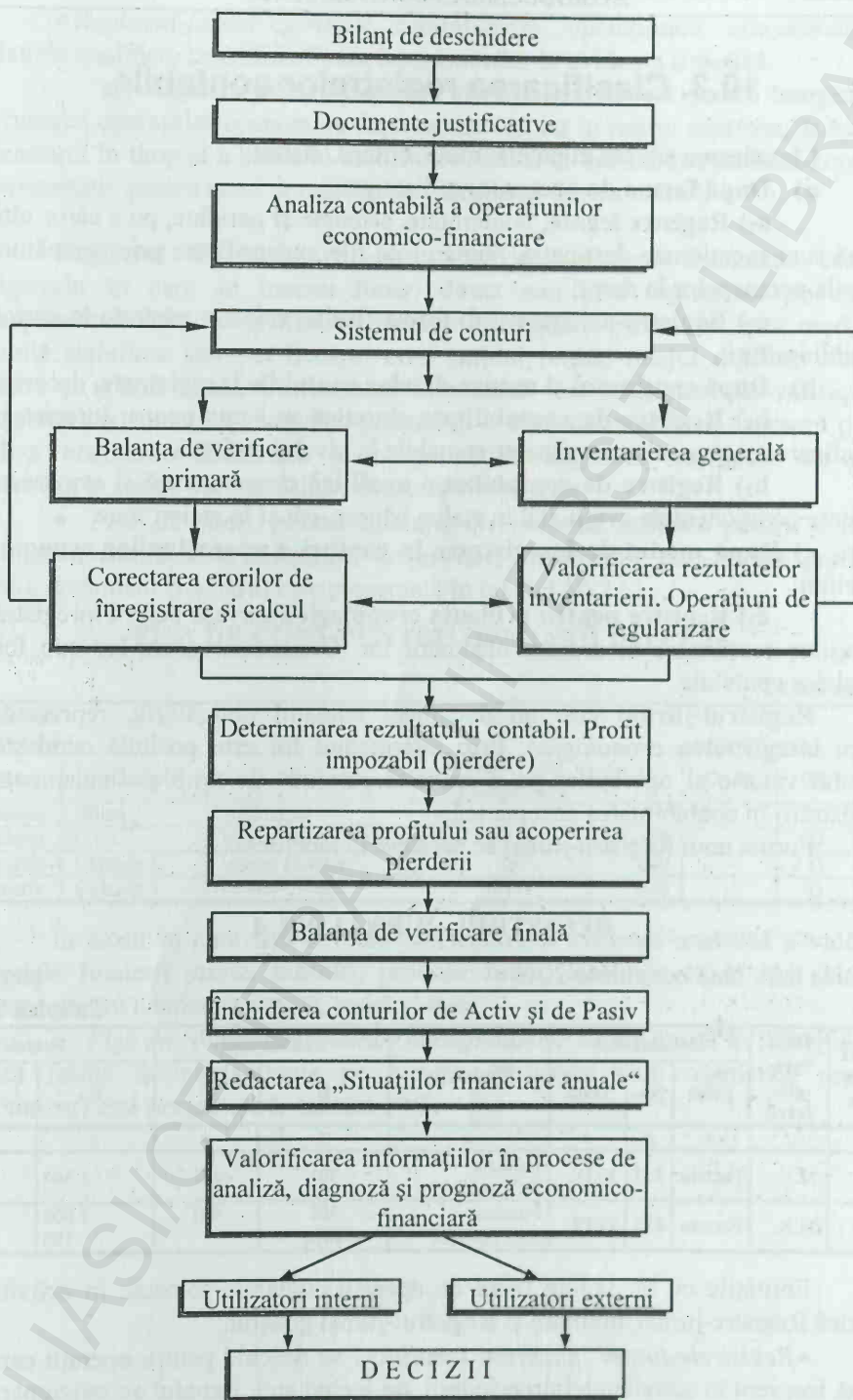


Figura nr. 10.1 - Etapele ciclului de prelucrare contabilă

10.3. Clasificarea registrelor contabile

Clasificarea are loc după mai multe criterii. Astfel:

a) După forma de prezentare, distingem:

a₁) **Registre legate**, numerotate, semnate și parafate, pe a căror ultimă pagină sunt menționate destinația, numărul de file, autentificate prin semnătura și ștampila persoanelor în drept;

a₂) **Registre nelegate**, sub forma fișelor volante, păstrate în cartoteci sau biblioteci.

b) După conținutul și natura datelor contabile înregistrate, deosebim:

b₁) **Registre de contabilitate sintetică** utilizate pentru înregistrarea, centralizarea și generalizarea datelor contabile la nivelul entității.

b₂) **Registre de contabilitate analitică** consemnează și urmăresc pe elemente componentele averii atât în etalon bănesc, cât și în etalon fizic.

c) După modul de înregistrare în conturi a operațiunilor economice, deosebim:

c₁) **Registre pentru evidența cronologică** servesc pentru înregistrarea operațiilor economice în ordinea efectuării lor. Consemnarea are loc sub forma articolelor contabile.

Registru-jurnal este un document contabil obligatoriu, reprezentativ pentru înregistrarea *cronologică*. Prin intermediul lui este posibilă cunoașterea rulajului valoric al operațiilor pe o anumită perioadă de timp și fundamentarea înregistrării în contabilitatea sistematică.

Forma unui Registru-jurnal se prezintă în tabelul 10.1.:

REGISTRUL-JURNAL NR. 1

Unitatea luna octombrie 2015

pag. ...

Tabelul 10.1

Număr înregistrare	Data înregistrării	Documentul			Explicația	Simbol cont		Sumele	
		Felul	Nr.	Data		D	C	D	C
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	02.X.	Factura	307	30.IX.	Furnizor S.C. „ALFA“	301	401	1.340	1.340
2.	03.X.	Factura	415	29.IX.	Furnizor S.C. „IMPEX“	301 4426	401	1.000 190	1.190

Entitățile cu un volum mare de operații contabile folosesc în activitatea practică Registre-jurnal auxiliare și Registru-jurnal general.

• *Registrele-jurnal auxiliare (analitice)* se deschid pentru operații care se repetă frecvent în activitatea întreprinderii. Se includ aici: jurnalul aprovizionărilor, jurnalul vânzărilor, jurnalul de încasări și plăți, jurnalul pentru operații diverse etc. Periodic, de regulă lunar, totalurile din registrele-jurnal auxiliare se centralizează în Registru-jurnal general.

• *Registrul-jurnal general* centralizează operațiunile consemnate în registrele analitice, constituind baza înregistrărilor în evidența sintetică.

c2) **Registre pentru evidența sistematică** servesc pentru înregistrarea și gruparea operațiilor economice după natura lor, iar în cadrul acestora, în ordinea succesiunii în timp și a sensului modificării, adică în debitul sau creditul contului. Reprezentativ pentru acest domeniu este „Registrul Cartea-mare“.

Registrul Cartea-mare este, potrivit legii, un document contabil obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regroupare, pe conturi corespondente toate înregistrările efectuate în Registrul-jurnal. În acest mod, este posibilă stabilirea situației fiecărui cont (soldul inițial, rulajul debitor, creditor, precum și soldul final). Cartea-mare reprezintă un instrument de verificare a înregistrărilor contabile efectuate, precum și o bază de informații necesară pentru analiza economico-financiară a întreprinderii. Registrul menționat se poate concretiza în forme variate. Dintre acestea, menționăm:

• *Fișa de cont pentru operații diverse* este utilizată pentru evidența analitică a furnizorilor, clienților, debitorilor, creditorilor etc. Forma grafică a acestui document (registru) este prezentată în tabelul 10.2.

FIȘA DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE

Tabelul 10.2

Fișa de cont: Contul CASA				Simbol cont		Pag.	
Data	Documentul	Explicația	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
1 ianuarie	Bilanț	Sold inițial	-	-	-		250
2 ianuarie	C.E.C.	Încasat Bancă	5121	1.430	-	D	1.680
3 ianuarie	Chitanța 6	Încasat Debitor	461	240	-	D	1.920
3 ianuarie	Chitanța 7	Încasat Clienți	4111	650	-	D	2.570

În cazul în care fișa de cont consemnează evidența analitică a valorilor materiale (materii prime, mărfuri, produse finite, ambalaje etc.), apar în plus coloane pentru cantitatea intrată, ieșită și stoc.

• *Fișa de cont pentru conturi corespondente* se utilizează în unitățile care aplică forma de contabilitate pe jurnale. Structura unui asemenea registru (document) este prezentată în tabelul 10.3.

Unitatea ...

CARTEA-MARE

Tabelul 10.3.

Contul CASA							
Luna	Conturi corespondente creditoare			Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	Conturi la Bănci în lei Jurnal	Debitori Jurnal	Contul Clienți Jurnal			D	C
	Sold inițial	-	-	-	-	250	-
Ianuarie	1.430	240	650	2.320		2.570	
Februarie	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.	.
Decembrie	.	.	.	.	.	.	.
TOTAL							

c₃) **Registre combinate** - realizează concomitent ordonarea specifică registrului cronologic, cât și cea proprie registrului sistematic „Cartea-mare”. Se includ aici „Registrul-jurnal – Cartea-mare” și „Registrele-jurnal – auxiliare”.

Registrul inventar face parte din categoria registrelor principale menționate expres în Legea contabilității (art. 20). Se întocmește cu prilejul efectuării inventarierii generale a averii entității în situațiile:

- la începutul activității;
- în cazul fuzionării sau încetării activității;
- cel puțin o dată pe an;
- în alte situații prevăzute de lege.

Prin intermediul lui se asigură stabilirea rezultatelor inventarierii și a mărimii unor posturi de bilanț. Se întocmește într-un singur exemplar, componentele averii fiind grupate după natura lor în cadrul recapitulației. Este un document cu regim special, tipizat (cod 14-1-2 A4).

Structura acestui registru este următoarea:

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă (cost istoric)	Valoarea de inventar	Diferențe de evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenței
0	1	2	3	4	5

Potrivit reglementărilor legale, atât Registrul-jurnal, cât și Registrul inventar se înregistrează la organele fiscale, unde se depun numerotate, șnuruite și parafate. În consecință, cele două registre pot fi admise drept probă în cazul litigiilor, falimentului, lichidării etc. Din aceleași considerente, art. 25 al Legii contabilității precizează faptul că „registrele de contabilitate obligatorii și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, se păstrează în arhiva

unității timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite“.

10.4. Forme de contabilitate

Indiferent de opțiunea întreprinderii pentru o formă sau alta de contabilitate, registrele de contabilitate sunt, potrivit legii, aceleași: Registrul-jurnal, Registrul Cartea-mare și Registrul inventar. Excepție fac asociațiile familiale și persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente, care înregistrează operațiile efectuate în *Registrul-jurnal de încasări și plăți*. Unele elemente specifice apar în ceea ce privește modalitatea de prelucrare a datelor contabile și parțial, în structura registrelor contabile. Fluxul prelucrării datelor contabile în cadrul unei forme de contabilitate are drept punct de plecare Registrul inventar și documentele justificative. El continuă cu înregistrarea cronologică și sistematică, verificată prin balanță și agregată în bilanț.

Alegerea formei de contabilitate este influențată, în principal, de următorii factori:

- mărimea întreprinderii;
- volumul activităților și operațiunilor ce urmează a fi contabilizate;
- dispersarea în spațiu a zonelor de culegere și prelucrare a datelor;
- numărul de persoane angajate în compartimentul de contabilitate;
- gradul de dotare cu echipamente de prelucrare automată a datelor.

În cadrul actualului sistem contabil adoptat în țara noastră, se utilizează următoarele forme de contabilitate:

- forma de contabilitate pe jurnale;
- forma de contabilitate maestru șah;
- forma de contabilitate Jurnal Cartea-mare;
- forma de contabilitate informatică.

10.4.1. Forma de contabilitate pe jurnale

Această formă cunoaște în practică următoarele două variante:

a) *Forma de contabilitate clasică sau cu jurnal unic* - se aplică în unitățile mici, cu un volum redus de operații economice, unde contabilitatea este ținută de către o singură persoană. Prelucrarea documentelor justificative este realizată prin intermediul următoarelor instrumente de lucru:

- jurnalul unic pentru înregistrarea cronologică a documentelor justificative;
- Cartea-mare pentru înregistrarea sistematică, unde se deschid partizi pentru fiecare cont;
- balanța de verificare pentru centralizarea și verificarea exactității datelor.

Această formă de contabilitate prezintă o serie de dezavantaje, dintre care menționăm:

- înregistrarea cronologică anevoioasă în Registrul-jurnal unic;
- apariția unor înregistrări repetate;
- depistarea cu dificultate a eventualelor erori apărute în prelucrarea datelor contabile.

b) *Forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple* - se aplică la unitățile unde volumul operațiilor este mare, iar contabilitatea este dispersată teritorial. În această variantă, se procedează la înlocuirea jurnalului unic cu un sistem de jurnale auxiliare (denumite și analitice), grupate pe tipuri de operații repetitive. Fiecare tip de jurnal corespunde unui singur cont care se debitează sau se creditează prin alte conturi.

Principalele jurnale auxiliare sunt:

- jurnal – situație privind operațiile contabile;
- jurnalul pentru cumpărări;
- jurnalul pentru operații diverse;
- jurnalul operațiilor de casă și bancă;
- jurnalul decontărilor cu furnizorii;
- jurnalul privind consumurile și alte ieșiri de stocuri;
- jurnalul privind vânzarea mărfurilor și alte ieșiri;
- jurnalul privind vânzarea produselor și alte ieșiri;
- situația mișcării stocurilor;
- jurnalul privind salariile și contribuția la asigurările sociale;
- situația avansurilor de trezorerie.

Pentru fiecare jurnal, se deschide o Carte-mare analitică, cu ajutorul căreia se consemnează evoluția averii entității, sub influența creanțelor și datoriilor. La sfârșitul lunii, totalul înregistrărilor din jurnalele analitice se reportează în Registrul-jurnal general și de aici în Cartea-mare generală, respectiv, balanța de verificare și bilanț.

10.4.2. Forma de contabilitate maestru-șah (sau pe conturi corespondente)

Această formă de contabilitate presupune desfășurarea pe conturi corespondente a rulajului debitor și creditor al fiecărui cont sintetic. În acest mod, se asigură un control operativ încrucișat al tuturor operațiunilor contabile.

Înainte de a fi înregistrate, documentele justificative sunt supuse operațiunilor de sortare, evaluare și control. În cazul existenței mai multor documente justificative pentru același tip de operație repetitivă, se procedează la centralizarea acestora într-un document cumulativ. Pentru operațiile care nu au la bază documente justificative (stornări, repartizări diferențe de preț, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli) se întocmesc note de contabilitate. După ce au fost înregistrate în Registrul-jurnal, notele de contabilitate sunt reportate succesiv în fișa sintetică șah, balanța de verificare și bilanț. Pentru organizarea evidenței analitice se folosesc:

- fișele de cont analitic pentru operații diverse pentru conturi care necesită numai evidență valorică (furnizori, clienți, debitori);
- fișe de cont pentru valori materiale pentru conturile de stocuri (materii prime, mărfuri, produse finite).

10.4.3. Forma de contabilitate Jurnal – Cartea-mare

Forma de contabilitate Jurnal – Cartea-mare are la bază principiul înregistrării unilaterale într-un singur formular a operațiilor economice, numai în creditul conturilor pentru care se deschid jurnale, în corelație directă cu conturile corespondente debitoare desfășurate după forma șah. La sfârșitul fiecărei luni, se stabilesc totalurile coloanelor deschise pentru conturile debitate și creditate, respectiv, rulajele curente ale conturilor respective care se înscriu în balanța de verificare a conturilor sintetice. Această formă de contabilitate poate fi utilizată de unitățile cu un volum redus de activitate și implicit, cu un număr redus de conturi sintetice.

10.4.4. Forma de contabilitate informatică

Această formă are la bază utilizarea largă a tehnologiei moderne de calcul. Ea reprezintă rezultatul procesului de adaptare a formelor anterior prezentate la nevoile de obținere a informației contabile în timp real.

Intervenția ordinatului poate avea loc în două variante, referindu-se la:

- a) executarea exclusivă a operațiunilor de prelucrare a datelor fără efectuarea analizei contabile și formularea articolului contabil;
- b) executarea operațiunilor de prelucrare a datelor, inclusiv elaborarea articolului contabil adecvat.

La baza întregului ciclu de prelucrare contabilă se află formula sau articolul contabil. În această variantă, are loc editarea automată a evidenței cronologice, respectiv, Registrul-jurnal care servește la verificarea și validarea datelor introduse în calculator.

În funcție de cererea utilizatorului, poate avea loc editarea celorlalte registre: Fișele pentru cont sintetic; Situațiile pentru evidența analitică; Balanța de verificare sintetică și analitică; Situațiile financiare anuale etc. Principala sursă de drept contabil, Legea contabilității, conține referiri speciale la forma de contabilitate informatică. Astfel, potrivit art. 23, „*persoanele fizice și juridice care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu normele contabile aplicate, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice.*”¹

¹ *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, cu modificările ulterioare.*

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Ce este ciclul contabil?
2. Definiți forma de contabilitate.
3. Ce sunt registrele contabile?
4. Cum se clasifică registrele contabile?
5. Care sunt factorii care influențează alegerea formei de contabilitate?
6. Care sunt formele de contabilitate utilizate în țara noastră?
7. Care sunt principalele jurnale auxiliare utilizate în forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple?
8. Care sunt obligațiile persoanelor fizice și juridice care utilizează sistemele de prelucrare automată a datelor?

TESTE-GRILĂ

1. Forma de contabilitate reprezintă:
 - a. totalitatea etapelor de prelucrare a datelor din contabilitate;
 - b. modalitatea concretă de prelucrare a datelor din cadrul unui ciclu contabil;
 - c. principalele registre folosite în contabilitate;
 - d. înregistrarea sistematică a datelor în conturi.

Răspuns: b

2. După forma de prezentare, întâlnim:

- a. registre de contabilitate analitică;
- b. registre de contabilitate sintetică;
- c. registre legate;
- d. registre nelegate.

Răspuns: c, d

3. Care din registrele de mai jos sunt reprezentative pentru evidența cronologică?

- a. registrul jurnal;
- b. registrul de casă;
- c. registrul Cartea-mare;
- d. fișa de cont pentru operații diverse.

Răspuns: a

4. Principalele forme de contabilitate sunt:

- a. forma de contabilitate pe registre;
- b. forma de contabilitate pe jurnale;
- c. forma de contabilitate maestru-șah;
- d. forma de contabilitate pe conturi bifuncționale;

e. forma de contabilitate informatică.

Răspuns: b, c, e

5. Alegerea formei de contabilitate depinde de următorii factori:

a. mărimea întreprinderii;

b. volumul încasărilor;

c. volumul activităților și operațiunilor ce urmează a fi contabilizate;

d. numărul de persoane angajate la contabilitate.

Răspuns: a, c, d

BCU IAS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

PLANUL DE CONTURI GENERAL

(Conform Ordinului M.F.P. nr. 1804/2014)

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

10. Capital și rezerve

101. Capital¹

- 1011. Capital subscris nevărsat (P)
- 1012. Capital subscris vărsat (P)
- 1015. Patrimoniul regiei (P)
- 1016. Patrimoniul public² (P)
- 1017. Patrimoniul privat³ (P)
- 1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii

- 1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină⁴ (A/P)
- 1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii⁵ (A/P)

104. Prime de capital

- 1041. Prime de emisiune (P)
- 1042. Prime de fuziune/divizare (P)
- 1043. Prime de aport (P)
- 1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

- 1061. Rezerve legale (P)
- 1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
- 1068. Alte rezerve (P)

107. Diferențe de curs valutar din conversie⁶ (A/P)

108. Interese care nu controlează¹

¹În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

²Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public

³Acest cont apare doar la entitățile care dețin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.

⁴Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁵Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁶Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. Rezultatul reportat

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29² (A/P)

1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (A/P)³

12. Rezultatul exercițiului financiar

121. Profit sau pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

14. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute (A)

1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

15. Provizioane

151. Provizioane

¹Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

²Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

³În acest cont se evidențiază eventualele diferențe rezultate din dispozițiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări, în condițiile prevăzute de acestea.

- 1511. Provizioane pentru litigii (P)
- 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
- 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
- 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
- 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
- 1516. Provizioane pentru impozite (P)
- 1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)
- 1518. Alte provizioane (P)

16. Împrumuturi și datorii asimilate

- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
 - 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
 - 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
 - 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
 - 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162. Credite bancare pe termen lung
 - 1621. Credite bancare pe termen lung (P)
 - 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
 - 1623. Credite externe guvernamentale (P)
 - 1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
 - 1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
 - 1626. Credite de la trezoreria statului (P)
 - 1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
- 166. Datorii care privesc imobilizările financiare
 - 1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
 - 1663. Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
- 167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
 - 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
 - 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
 - 1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
 - 1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
 - 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 169. Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii
 - 1691. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)
 - 1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI**20. Imobilizări necorporale**

- 201. Cheltuieli de constituire (A)
- 203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
- 205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
- 206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)
- 207. Fond comercial
 - 2071. Fond comercial pozitiv¹ (A)
 - 2075. Fond comercial negativ (P)
- 208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. Imobilizări corporale

- 211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)
 - 2111. Terenuri
 - 2112. Amenajări de terenuri
- 212. Construcții (A)
- 213. Instalații tehnice și mijloace de transport
 - 2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)
 - 2132. Aparare și instalații de măsurare, control și reglare (A)
 - 2133. Mijloace de transport (A)
- 214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)
- 215. Investiții imobiliare (A)
- 216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)
- 217. Active biologice productive (A)

22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

- 223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare (A)
- 224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
- 227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)

23. Imobilizări în curs

- 231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
- 235. Investiții imobiliare în curs de execuție (A)

26. Imobilizări financiare

- 261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 262. Acțiuni deținute la entități asociate (A)
- 263. Acțiuni deținute la entități controlate în comun (A)
- 264. Titluri puse în echivalență² (A)
- 265. Alte titluri imobilizate (A)
- 266. Certificate verzi amânate (A)
- 267. Creanțe imobilizate

¹ Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

² Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

- 2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate (A)
- 2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate (A)
- 2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
- 2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
- 2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
- 2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
- 2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți (A)
- 2678. Alte creanțe imobilizate (A)
- 2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
- 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
 - 2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
 - 2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate (P)
 - 2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun (P)
 - 2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
- 28. *Amortizări privind imobilizările*
 - 280. Amortizări privind imobilizările necorporale
 - 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
 - 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
 - 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
 - 2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2807. Amortizarea fondului comercial¹ (P)
 - 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
 - 281. Amortizări privind imobilizările corporale
 - 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
 - 2812. Amortizarea construcțiilor (P)
 - 2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
 - 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
 - 2815. Amortizarea investițiilor imobiliare (P)
 - 2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)
- 29. *Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor*
 - 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
 - 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)

¹ Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

- 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
- 2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
- 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
- 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)
- 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
- 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
- 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
- 2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare (P)
- 2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
- 2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive (P)
- 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
- 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
- 2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție (P)
- 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
- 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun (P)
- 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
- 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate (P)
- 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
- 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
- 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. Stocuri de materii prime și materiale

- 301. Materii prime (A)
- 302. Materiale consumabile
 - 3021. Materiale auxiliare (A)
 - 3022. Combustibili (A)
 - 3023. Materiale pentru ambalat (A)

- 3024. Piese de schimb (A)
- 3025. Semințe și materiale de plantat (A)
- 3026. Furaje (A)
- 3028. Alte materiale consumabile (A)
- 303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
- 308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)
- 32. Stocuri în curs de aprovizionare**
 - 321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
 - 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
 - 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)
 - 326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)
 - 327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
 - 328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)
- 33. Producție în curs de execuție**
 - 331. Produse în curs de execuție (A)
 - 332. Servicii în curs de execuție (A)
- 34. Produse**
 - 341. Semifabricate (A)
 - 345. Produse finite (A)
 - 346. Produse reziduale (A)
 - 347. Produse agricole (A)
 - 348. Diferențe de preț la produse (A/P)
- 35. Stocuri aflate la terți**
 - 351. Materii și materiale aflate la terți (A)
 - 354. Produse aflate la terți (A)
 - 356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți (A)
 - 357. Mărfuri aflate la terți (A)
 - 358. Ambalaje aflate la terți (A)
- 36. Active biologice de natura stocurilor**
 - 361. Active biologice de natura stocurilor (A)
 - 368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor (A/P)
- 37. Mărfuri**
 - 371. Mărfuri (A)
 - 378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)
- 38. Ambalaje**
 - 381. Ambalaje (A)
 - 388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)
- 39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție**
 - 391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
 - 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
 - 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
 - 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
 - 393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)

- 394. Ajustări pentru deprecierea produselor
 - 3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
 - 3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
 - 3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
 - 3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)
- 395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
 - 3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)
 - 3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
 - 3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
 - 3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
 - 3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți (P)
 - 3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți (P)
 - 3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
 - 3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
- 396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)
- 397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
- 398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40. Furnizori și conturi asimilate

- 401. Furnizori (P)
- 403. Efecte de plătit (P)
- 404. Furnizori de imobilizări (P)
- 405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
- 408. Furnizori - facturi nesosite (P)
- 409. Furnizori - debitori
 - 4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
 - 4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)
 - 4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
 - 4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

41. Clienți și conturi asimilate

- 411. Clienți
 - 4111. Clienți (A)
 - 4118. Clienți incerti sau în litigiu (A)
- 413. Efecte de primit de la clienți (A)
- 418. Clienți - facturi de întocmit (A)
- 419. Clienți - creditori (P)

42. Personal și conturi asimilate

- 421. Personal - salarii datorate (P)
- 423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)

- 424. Prime reprezentând participarea personalului la profit¹ (P)
- 425. Avansuri acordate personalului (A)
- 426. Drepturi de personal neridicate (P)
- 427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
- 428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
 - 4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
 - 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
- 43. *Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate*
 - 431. Asigurări sociale
 - 4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
 - 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
 - 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
 - 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
 - 437. Ajutor de șomaj
 - 4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
 - 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
 - 438. Alte datorii și creanțe sociale
 - 4381. Alte datorii sociale (P)
 - 4382. Alte creanțe sociale (A)
- 44. *Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate*
 - 441. Impozitul pe profit/venit
 - 4411. Impozitul pe profit (P)
 - 4418. Impozitul pe venit² (P)
 - 442. Taxa pe valoarea adăugată
 - 4423. TVA de plată (P)
 - 4424. TVA de recuperat (A)
 - 4426. TVA deductibilă (A)
 - 4427. TVA colectată (P)
 - 4428. TVA neexigibilă (A/P)
 - 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
 - 445. Subvenții
 - 4451. Subvenții guvernamentale (A)
 - 4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
 - 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
 - 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
 - 447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
 - 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
 - 4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
 - 4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
- 45. *Grup și acționari/asociați*
 - 451. Decontări între entitățile afiliate
 - 4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)

¹Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.

²Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

- 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
- 453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
 - 4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
 - 4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A/P)
- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților
 - 4551. Acționari/Asociați - conturi curente (P)
 - 4558. Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente (P)
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
- 457. Dividende de plată (P)
- 458. Decontări din operațiuni în participație
 - 4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv (P)
 - 4582. Decontări din operațiuni în participație - activ (A)
- 46. Debitori și creditori diverși**
 - 461. Debitori diverși (A)
 - 462. Creditori diverși (P)
- 47. Conturi de subvenții, regularizare și asimilate**
 - 471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
 - 472. Venituri înregistrate în avans (P)
 - 473. Decontări din operațiuni în curs de clarificare (A/P)
 - 475. Subvenții pentru investiții
 - 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
 - 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
 - 4753. Donații pentru investiții (P)
 - 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
 - 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
 - 478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)
- 48. Decontări în cadrul unității**
 - 481. Decontări între unitate și subunități (A/P)
 - 482. Decontări între subunități (A/P)
- 49. Ajustări pentru deprecierea creanțelor**
 - 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
 - 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)
 - 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. Investiții pe termen scurt

- 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
- 506. Obligațiuni (A)
- 507. Certificate verzi primite (A)

- 508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
 - 5081. Alte titluri de plasament (A)
 - 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
 - 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
 - 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)

51. Conturi la bănci

- 511. Valori de încasat
 - 5112. Cecuri de încasat (A)
 - 5113. Efecte de încasat (A)
 - 5114. Efecte remise spre scontare (A)
- 512. Conturi curente la bănci
 - 5121. Conturi la bănci în lei (A)
 - 5124. Conturi la bănci în valută (A)
 - 5125. Sume în curs de decontare (A)
- 518. Dobânzi
 - 5186. Dobânzi de plătit (P)
 - 5187. Dobânzi de încasat (A)
- 519. Credite bancare pe termen scurt
 - 5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
 - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
 - 5193. Credite externe guvernamentale (P)
 - 5194. Credite externe garantate de stat (P)
 - 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
 - 5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)
 - 5197. Credite interne garantate de stat (P)
 - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. Casa

- 531. Casa
 - 5311. Casa în lei (A)
 - 5314. Casa în valută (A)
- 532. Alte valori
 - 5321. Timbre fiscale și poștale (A)
 - 5322. Bilete de tratament și odihnă (A)
 - 5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
 - 5328. Alte valori (A)

54. Acreditive

- 541. Acreditive
 - 5411. Acreditive în lei (A)
 - 5414. Acreditive în valută (A)
- 542. Avansuri de trezorerie¹ (A)

58. Viramente interne

¹În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.

581. Viramente interne (A/P)
59. *Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie*
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. *Cheltuieli privind stocurile*

601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia și apa
606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale permise

61. *Cheltuieli cu serviciile executate de terți*

611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
615. Cheltuieli cu pregătirea personalului

62. *Cheltuieli cu alte servicii executate de terți*

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

- 63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 64. Cheltuieli cu personalul**
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților
6421. Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților
6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților
643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6455. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață
6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative
6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 65. Alte cheltuieli de exploatare**
652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
6582. Donații acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital
6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale¹
6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. Cheltuieli financiare**
663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută²

¹În acest cont se evidențiază cheltuielile reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.

²În acest cont nu se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

- 6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
- 666. Cheltuieli privind dobânzile
- 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668. Alte cheltuieli financiare
- 68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare**
 - 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
 - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
 - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
 - 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
 - 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
 - 6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
 - 686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
 - 6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
 - 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
 - 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii
- 69. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite**
 - 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
 - 698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus¹

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. Cifra de afaceri netă

- 701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
 - 7015. Venituri din vânzarea produselor finite
 - 7017. Venituri din vânzarea produselor agricole
 - 7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
- 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704. Venituri din servicii prestate

¹Se utilizează conform reglementărilor legale.

- 705. Venituri din studii și cercetări
- 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708. Venituri din activități diverse
- 709. Reduceri comerciale acordate
- 71. Venituri aferente costului producției în curs de execuție**
 - 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
 - 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție
- 72. Venituri din producția de imobilizări**
 - 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
 - 722. Venituri din producția de imobilizări corporale
 - 725. Venituri din producția de investiții imobiliare
- 74. Venituri din subvenții de exploatare**
 - 741. Venituri din subvenții de exploatare
 - 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri¹
 - 7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale
 - 7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
 - 7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
 - 7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
 - 7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
 - 7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare
 - 7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
 - 7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
- 75. Alte venituri din exploatare**
 - 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
 - 755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
 - 758. Alte venituri din exploatare
 - 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
 - 7582. Venituri din donații primite
 - 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
 - 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
 - 7588. Alte venituri din exploatare
- 76. Venituri financiare**
 - 761. Venituri din imobilizări financiare
 - 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
 - 7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate
 - 7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun
 - 7615. Venituri din alte imobilizări financiare
 - 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt

¹Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

- 764. Venituri din investiții financiare cedate
 - 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
 - 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferențe de curs valutar
 - 7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută¹
 - 7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obținute
- 768. Alte venituri financiare
- 78. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare**
 - 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
 - 7812. Venituri din provizioane
 - 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
 - 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
 - 7815. Venituri din fondul comercial negativ
 - 786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
 - 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. Conturi în afara bilanțului

- 801. Angajamente acordate
 - 8011. Giruri și garanții acordate
 - 8018. Alte angajamente acordate
- 802. Angajamente primite
 - 8021. Giruri și garanții primite
 - 8028. Alte angajamente primite
- 803. Alte conturi în afara bilanțului
 - 8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
 - 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
 - 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
 - 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
 - 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
 - 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
 - 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
 - 8038. Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie

¹În acest cont nu se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

- 8039. Alte valori în afara bilanțului
- 805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
 - 8051. Dobânzi de plătit
 - 8052. Dobânzi de încasat¹
- 806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
- 807. Active contingente
- 808. Datorii contingente
- 809. Creanțe preluate prin cesionare

89. Bilanț

- 891. Bilanț de deschidere
- 892. Bilanț de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE²**90. Decontări interne**

- 901. Decontări interne privind cheltuielile
- 902. Decontări interne privind producția obținută
- 903. Decontări interne privind diferențele de preț

92. Conturi de calculație

- 921. Cheltuielile activității de bază
- 922. Cheltuielile activităților auxiliare
- 923. Cheltuieli indirecte de producție
- 924. Cheltuieli generale de administrație
- 925. Cheltuieli de desfacere

93. Costul producției

- 931. Costul producției obținute
- 933. Costul producției în curs de execuție

¹Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.

²Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională.

BCU IAS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Bibliografie generală

1. Airinei, D., *Depozite de date*, Ed. Polirom, Iași, 2002
2. Andone, I., Mockler, R., Dologite, D., Țugui, A., *Dezvoltarea sistemelor inteligente în economie. Metodologie și studii de caz*, Ed. Economică, București, 2001
3. Belverd, E., Needles jr., ș.a, *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a Va, Ed. Arc, Chișinău, 2000
4. Berheci, M., *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Editura CECCAR, București, 2010
5. Bouquin, H., *Contabilitate de gestiune*, traducere Tabără N., Ed. TipoMoldova, Iași, 2004
6. Budugan, D., Berheci, I., *Modele de gestiune internă a stocurilor și calculația costurilor*, Ed. Cantes, Iași, 2000
7. Budugan, D., *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002
8. Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2003
9. Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Bazele contabilității. Cadrul conceptual și aplicații*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2014
10. Capron, M., *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, București, 1994
11. Călin, O., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Ed. Genicod, București, 2002
12. Childe, Gordon, *Făurirea civilizației*, Ed. Științifică, București, 1966
13. Colasse B., *Introduction à la comptabilité* (11^e édit.), Economica, Paris, 2010
14. Colasse B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (2^{ème} édit.), Economica, Paris, 2009
15. Demetrescu, C.G., Puchiță, V., Possler, L., Voica, V., *Contabilitatea - știință fundamentală și aplicativă*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979
16. Dumitrean, E., Scorțescu, Gh., Toma C., Berheci, I., Mardiros, D., *Contabilitate financiară*, Ed. Sedcom Libris, 2002
17. Epuran, M., Băbăiță, V., Grosu, C., *Contabilitate și Control de Gestiune*, Ed. Economică, București, 1999
18. Evian, I.N., *Teoriile conturilor*, Imprimeria Fondul cărților funciare, Cluj, 1940
19. Feleagă, L., Feleagă, N., *Contabilitate financiară – o abordare europeană și internațională*, vol. 1-2, Ed. Economică, București, 2007
20. Feleagă, N., *Controverse contabile*, Ed. Economică, București, 1996
21. Feleagă, N., Ionașcu, I., *Tratat de contabilitate* vol. I-II, Ed. Economică, București, 1998

22. Feleagă, N., Malciu, L., *Politici și opțiuni contabile*, Ed. Economică, București, 2002
23. Florea, I., Florea, R., *Controlul economico-financiar*, Ed. CECCAR, București, 2000
24. Galtung, J., *Direcții noi în cercetarea viitorului*, *Revista economică*, nr. 42/1979
25. Georgescu, I., *Conturile anuale în societățile comerciale*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 1999
26. Georgescu, I., *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și în instituțiile publice*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2005
27. Georgescu, I., Macovei, C., Berheci, L., *Contabilitatea firmei*, Ed. Junimea, 2003
28. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administrația publică*, Ed. Universității „Al. I. Cuza”, Iași, 2015
29. Horomnea, E., *De la cont la clasificarea conturilor. Puncte de vedere*, *Revista de Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 10/2001.
30. Horomnea, E., *Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde. Aplicații*. Vol. I și II, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001 și 2003
31. Horomnea, E., *Fundamentele științifice ale contabilității*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2010
32. Horomnea, E. (coord.), Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Bețianu, L., Dicu, R., *Introducere în contabilitate*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2014
33. Horomnea, E., *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate*, Ediția a V-a, Ed. TipoMoldova, Iași, 2013
34. Horomnea, E., *Normalizare și comunicare în contabilitate*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2014
35. Ionașcu, *Epistemologia contabilității*, Ed. Economică, București, 1998
36. Ionașcu I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2003
37. Ionașcu I. (coord.), *Internaționalizarea contabilității: evoluții și consecințe în mediul românesc*, Editura ASE, București, 2008
38. Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Ed. Polirom, Iași, 2001
39. Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Economic, București, 2009
40. Mățiș, D., (coord.), *Bazele contabilității. De la practică la teorie*, Ed. Alma Mater, Cluj Napoca, 2005
41. Mățiș, D., *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj, 2010
42. Mățiș, D., Pop, A., *Contabilitate financiară*, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj, 2010
43. Melis, F., *Storia della Regioneria*, Bologna, Cesaro Zuffi Editore, 1950
44. Mironiuc, M., *Analiză economico-financiară. Elemente teoretico-metodologice și aplicații*, Editura SedcomLibris, Iași, 2006

45. Mironiuc M., *Analiză economico-financiară. Performanță. Poziție financiară. Risc*, Ed. Universității "Al. I. Cuza", Iași, 2009
46. Oprea, D., *Analiza și proiectarea sistemelor informaționale economice*, Ed. Polirom, Iași, 1999
47. Paciolo, L., *Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Veneția, 1494
48. Paciolo, L., *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Ed. Junimea, Iași, 1991, traducere de Rusu, D., și Cuciureanu, Șt. Paciolo, L., *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Ed. Junimea, Iași, 1981
49. Petrescu S., *Performanță și risc în afaceri. Concepte – metode – aplicații*, Editura Universității "Al. I. Cuza", Iași, 2012
50. Pânteă, I.P., Pop, A., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 2004
51. Pop, At., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002
52. Popa, I (coord.), Man, Al., Rus, A., *Auditul financiar, de la teorie la practică*, Ed. Risoprint, Cluj Napoca, 2009
53. Popa, I., Man, Al., Marian, B., *Audit intern*, EDP, București, 2012
54. Radu, P., *Potențialul uman al firmei. Asigurare și utilizare*, Ed. Polirom, Iași, 2004
55. Răileanu, V., *Informație, analiză și decizie în contabilitate*, Ed. MEDICAROM CF 94, București, 1998
56. Ristea, M., *Noul sistem contabil din România*, Ed. Cartimex, București, 1994
57. Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, C., *Contabilitatea întreprinderii*, Ed. Mărgăritar, București, 1997
58. Ristea, M., Călin, O., Neamțu, H., Văduva, I., *Bazele contabilității*, EDP, București, 1999
59. Rusu, D., *Contabilitate generală*, ediția a II-a, E.D.P., București, 1972
60. Rusu, D., *Teorii și sisteme de conducere a contabilității pe plan mondial*, Iași, 1973
61. Rusu, D., *Bazele contabilității*, E.D.P. București, 1980
62. Rusu, D., Horomnea, E., *Informație, decizie, previziune în procesul conducerii moderne*, Revista Economică nr. 24/1988
63. Rusu, D., Petriș, R., Horomnea, E., ș.a., *Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Ed. Junimea, Iași, 1991
64. Schär, J. Fr., *Buchhaltung und Bilanz*, Ed. A VI-a, Berlin, 1932
65. Staicu, C., *Contabilitatea financiară armonizată cu Directivele Europene*, Ed. CECCAR, București, 2002
66. Staicu, C., *Bazele contabilității moderne*, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 2003
67. Stancu, I., *Finanțe*, Ed. Economică, București, 1997

68. Tabără, N., Horomnea, E., Toma, C., *Analiza contabil-financiară. Metode și tehnici de valorificare a informației contabil-financiare în procesul decizional*, Ed. Moldova, Iași, 2001
69. Tabără, N., *Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2005
70. Tabără, N., Horomnea, E., Mircea M.-C., *Contabilitate internațională*, Ediția a II-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2010
71. Tabără, N., *Sisteme contabile comparate*, Ed. TipoMoldova, Iași, 2014
72. Tămășan, Tr., *Bazele științifice ale contabilității*, Ed. Științifică, București, 1973
73. Toma, C., *Conturile anuale și imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Ed. Junimea, Iași, 2001
74. Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012
75. Țugui, Al., *Inflația. Concepte, teorii și politici economice*, Ed. Economică, București, 2000
76. Vlaemminck, J., *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956
77. Zaiț, D., *Fundamentele economice ale investițiilor*, Ed. Sanvialy, Iași, 1996

*

*

*

1. ***, *Legea contabilității nr. 82/1991*, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008, modificată și completată până în anul 2015.
2. ***, *Legea nr. 31/16.11.1990 privind societățile comerciale*, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 1066/2004, cu modificările și completările ulterioare.
3. ***, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 766 bis din 10.11.2009, cu modificările și completările ulterioare
4. ***, OMFP nr. 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30/12/2014
5. ***, OMFP 773/2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici și pentru modificarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 509 din 09 iulie 2015
6. ***, OMFP nr. 2861/04.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 704/20.10.2009

7. ***, OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I., nr. 870/23.12.2008
8. ***, OMFP nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 23/12.01.2004
9. ***, HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313/30.05.2013
10. ***, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții*, Ed. CECCAR, București, 2015
11. ***, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară – Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015, Partea B Documente care însoțesc standardele*, Ed. CECCAR, București, 2015
12. ***, *Mic Dicționar Academic*, Grupul Editorial Univers Enciclopedic Gold, București, 2010
13. Colecțiile revistelor și periodicelor de specialitate (1990-2014): *Finanțe, Credit și Contabilitate, Finanțe Publice și Contabilitate, Tribuna Economică, Revista generală de Contabilitate și Expertiză, Economistul, Capital, Adevărul Economic*.

BCU IAS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IAS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

DECALOG PENTRU ECONOMISTUL MILENIULUI III

A ști contabilitate nu înseamnă totul. A iubi contabilitatea nu este suficient. Pentru a înțelege adevăratul mesaj al cifrelor, trebuie să știm și să iubim contabilitatea.

La întrebarea „de ce merită să înveți contabilitatea și limbajul ei?” îți propunem un răspuns la care am meditat multă vreme... Suntem convinși și-ți spunem, merită pentru că:

1. trăim într-o lume cu resurse limitate;
2. primul pas spre prosperitate îl reprezintă chiverniseala;
3. nimeni nu a eșuat în afaceri atunci când a socotit prea mult. Invers, slavă Domnului;
4. ordinea din cuget trebuie instaurată și în viață;
5. primul semn al declinului în afaceri îl reprezintă lipsa de informare;
6. fără prudență, ordine și rigoare poți risipi într-o clipă ceea ce ai agonisit într-o viață;
7. este demn să-ți măsoari cu cumpătare efortul;
8. cifrele vorbesc uneori mai relevant decât cuvintele;
9. unul dintre cei mai bogați oameni ai planetei (Bill Gates) a fost la originile lui... contabil;
10. așa cum a spus Göethe, *„contabilitatea este una din cele mai ingenioase creații ale spiritului uman”*.

Autorii

ISBN 978-973-168-902-9



9 789731 689029